

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES

**PROPUESTA DE AUDITORÍA TRIBUTARIA PARA LA EMPRESA
MERESCO, COMERCIALIZADORA AL POR MAYOR DE
PRODUCTOS DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS, DE LA CIUDAD DE
AMBATO, POR EL EJERCICIO FISCAL 2012**

**TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIA LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE INGENIERÍA COMERCIAL**

LUIS ANDRÉS MERA BOZANO

DIRECTOR: ING. JORGE PATRICIO ALTAMIRANO C.

QUITO, SEPTIEMBRE 2014

DIRECTOR DE DISERTACIÓN:

Ing. Jorge Altamirano

INFORMANTES:

Ing. Jaime Guada

Ing. Ramiro Soria

DEDICATORIA

A Dios y a mi familia que siempre están conmigo
guiándome y apoyándome para el logro de mis objetivos
personales y profesionales.

Andrés

AGRADECIMIENTO

Mi agradecimiento a Dios, a mis Padres y Hermanos que desde el primer día en busca de este objetivo me apoyaron incondicionalmente, a mis mentores Jorge A. y Fanny R. que me brindaron su amistad, confianza y consejos.

Andrés

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN, 1

1 NORMATIVA LEGAL VIGENTE, 2

- 1.1 ASPECTOS DE LEY, 2
 - 1.1.1 El sistema tributario en el Ecuador, 6**
 - 1.1.1.1 Servicio de Rentas Internas, 8
- 1.2 DERECHO PÚBLICO, 10
 - 1.2.1 Derecho Tributario, 11**
- 1.3 LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, 11
- 1.4 CÓDIGO TRIBUTARIO, 14
 - 1.4.1 Los Tributos, 14**
 - 1.4.1.1 Clasificación de los Tributos, 16
 - 1.4.1.2 Hecho Generador, 17
 - 1.4.2 Los Impuestos, 18**
 - 1.4.2.1 Clases de Impuestos, 19
 - 1.4.2.2 Efectos de los Impuestos, 20
- 1.5 NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA, 21
 - 1.5.1 Normas Internacionales de Contabilidad, 26**
 - 1.5.2 Normas Internacionales de Información Financiera, 27**
 - 1.5.3 Estados Financieros, 28**
 - 1.5.3.1 Características Generales de los Estados Financieros, 28
 - 1.5.3.2 Estado de Resultados Integrales, 29
 - 1.5.4 Impuestos Diferidos, 30**
 - 1.5.4.1 Activos por Impuestos Diferidos, 31
 - 1.5.4.2 Pasivos por Impuestos Diferidos, 32
 - 1.5.4.3 Diferencias Temporarias, 32

2 EL CONTROL INTERNO, 34

- 2.1 CONCEPTO DE CONTROL INTERNO, 34
- 2.2 GENERALIDADES DEL CONTROL, 36
 - 2.2.1 Método Coso, 37**
- 2.3 ELEMENTOS QUE COMPONEN EL CONTROL INTERNO, 40
 - 2.3.1 Ambiente de Control Interno, 41**
 - 2.3.2 Evaluación del riesgo, 42**
 - 2.3.3 Actividades de Control Gerencial, 43**
 - 2.3.4 Sistema de Información Contable, 43**
 - 2.3.5 Monitoreo de Actividades, 44**
- 2.4 ELEMENTOS Y PRINCIPIOS BÁSICOS DEL CONTROL INTERNO, 44
 - 2.4.1 Autocontrol, 45**
 - 2.4.2 Autorregulación, 46**
 - 2.4.3 Autogestión, 46**

- 2.5 RESPONSABLES DEL CONTROL INTERNO, 46
 - 2.5.1 Representante Legal, 47**
 - 2.5.2 Funcionarios de la Organización, 47**
 - 2.5.3 Departamento de Control Interno, 47**
 - 2.5.4 Las personas Como Ejes del Sistema – COSO, 48**
- 2.6 LA GESTIÓN DE RIESGO, 48
- 3 OBLIGACIONES FISCALES, 49**
 - 3.1 DEBERES FORMALES, 51
 - 3.2 REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES (RUC), 52
 - 3.3 SISTEMA DE FACTURACIÓN, 55
 - 3.4 BAJA DE DOCUMENTOS, 60
 - 3.5 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA), 60
 - 3.6 EL HECHO GENERADOR, 61
 - 3.7 BASE IMPONIBLE, 61
 - 3.8 DECLARACIONES Y ANEXOS, 63
 - 3.9 IMPUESTO A LA RENTA, 64
 - 3.10 TARIFA, 67
 - 3.11 OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS, 68
 - 3.11.1 Impuesto a la salida de divisas (ISD), 68**
 - 3.11.2 Impuesto a la propiedad de vehículos motorizados, 68**
- 4 PROPUESTA DE AUDITORIA, 71**
 - 4.1 DETERMINACIÓN TRIBUTARIA, 71
 - 4.2 SISTEMAS DE DETERMINACIÓN, 74
 - 4.3 FORMAS DE DETERMINACIÓN, 75
 - 4.3.1 Determinación Directa, 76**
 - 4.3.2 Determinación Presuntiva, 76**
 - 4.3.3 Determinación Mixta, 78**
 - 4.3.4 Interrupción de la caducidad, 79**
- 5 ESQUEMA DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA PARA LA EMPRESA MERESCO, 82**
 - 5.1 PLANIFICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN, 82
 - 5.2 CONOCIMIENTO DE LA EMPRESA O SUJETO PASIVO, 83
 - 5.3 ANÁLISIS DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE Y PLAZOS DE PRESENTACIÓN, 85
 - 5.3.1 Validación de pagos de intereses y multas, 85**
 - 5.4 ANÁLISIS FINANCIERO, 85
 - 5.5 VALIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN, 86
 - 5.6 CONTROL INTERNO, 91
 - 5.7 EVALUACIÓN DEL RIESGO, 94
 - 5.7.1 Riesgo Inherente, 94**
 - 5.7.2 Riesgo de Control, 94**
 - 5.7.3 Riesgo de Detección, 94**
 - 5.7.4 Matriz, 95**
 - 5.8 CRONOGRAMA DE AUDITORIA, 95
 - 5.9 INFORME DE PLANIFICACIÓN, 96

- 5.10 PROGRAMA DE AUDITORIA, 96
- 5.11 EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA, 101
- 5.12 COMUNICACIÓN DE RESULTADOS, 103

6 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES, 105

- 6.1 CONCLUSIONES, 105
- 6.2 RECOMENDACIONES, 106

BIBLIOGRAFÍA, 107

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla N° 1: Calendario Tributario, 63
Tabla N° 2: Tarifa del impuesto a la propiedad de los vehículos motorizados, 70
Tabla N° 3: Cuestionario del conocimiento de la empresa, 84
Tabla N° 4: Análisis de las obligaciones fiscales del contribuyente y plazos de presentación, 85
Tabla N° 5: Validación de pagos de intereses y multas, 85
Tabla N° 6: IVA Vs Renta, 86
Tabla N° 7: Renta Vs Anexos, 87
Tabla N° 8: Adquisiciones IVA – Retenciones 103, 88
Tabla N° 9: Control del gasto, 88
Tabla N° 10: Bancos vs Ventas, 89
Tabla N° 11: Gasto Provisión Cuentas Incobrables, 90
Tabla N° 12: Gasto Sueldo, 90
Tabla N° 13: Cálculo del anticipo, 91
Tabla N° 14: Cuestionario de control interno, 92
Tabla N° 15: Cuestionario de control tributario, 93
Tabla N° 16: Matriz, 95
Tabla N° 17: Programa de auditoría, 97
Tabla N° 18: Ejemplo Programa de Auditoria Tributaria, 102
Tabla N° 19: 103

ÍNDICE DE GRÁFICOS

- Gráfico N° 1: Ley, 3
- Gráfico N° 2: Jerarquía del Régimen Tributario, 6
- Gráfico N° 3: Derecho Público, 10
- Gráfico N° 4: Clasificación de los Tributos, 16
- Gráfico N° 5: Hecho Generador, 17
- Gráfico N° 6: Medición, 25
- Gráfico N° 7. Normas Internacionales de Contabilidad, 26
- Gráfico N° 8. Normas Internacionales de Información Financiera, 27
- Gráfico N° 9. Estados Financieros, 28
- Gráfico N° 10. Método COSO, 40
- Gráfico N° 11: Impuesto a la Renta recaudado, 67

RESUMEN EJECUTIVO

El siguiente proyecto busca mejorar el proceso tributario y de control de la empresa Meresco por parte de la determinación tributaria interna, así ayudando a la empresa para que tenga un manejo adecuado de sus activos con el fin de evitar medidas coercitivas por parte del ente regulador, para que de esta manera el principal beneficiado sea el contribuyente y por consecuente el país.

El pago de impuestos en el Ecuador es uno de los principales ingresos cuyo principal ente recaudador es el Servicio de Rentas Internas el mismo que debe consolidar la cultura tributaria en el país con el fin de incrementar sostenidamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

En el capítulo primero daremos una introducción a la normativa legal vigente ya que se debe conocer los temas tributarios, normativos y legislativos del país para la correcta aplicación a nuestra propuesta.

En el capítulo segundo trataremos acerca del control interno, puesto que es necesario para el correcto uso y protección de los activos y recursos de la compañía, ya que partiendo de un buen manejo interno se cumplirán las metas establecidas, mostrando eficiencia y eficacia para el logro de los objetivos de toda organización.

En el capítulo tercero hablaremos de las obligaciones fiscales y tributarias que tenemos con el estado ya que partiendo de ello efectuaremos la propuesta tributaria a la empresa Meresco, conociendo las obligaciones que tiene el sujeto pasivo con el país.

En el capítulo cuarto nos enfocaremos a conocer la propuesta de auditoría donde trataremos acerca de la determinación tributaria, cuyo principal objetivo es establecer la real cuantía del tributo.

Finalmente elaboraremos el esquema de determinación tributaria para la empresa Meresco, el cual deberá ser aplicado en la misma para corregir diferencias en sus declaraciones y de esta manera evitar estar sujeto al régimen sancionatorio por parte del organismo de control, así beneficiándose en el ahorro de sus recursos que podría ocasionar la determinación tributaria por parte del sujeto activo particularmente en el pago de intereses y recargos por las posibles glosas que se puedan generar.

INTRODUCCIÓN

En el Ecuador el pago de los impuestos es una cultura en la cual todas las personas, negocios, empresas, industrias la deben conocer en su totalidad para el beneficio de las mismas y del estado, razón por la cual existe un ente de control el cual es el encargado de consolidar la cultura tributaria en el país, el mismo que controlará, sancionará y cumplirá con los procesos que la ley le otorga para que el cumplimiento tributario en el país mejore y sea aceptado por todos.

En los últimos años el pago de los impuestos en el país ha incrementado debido a que se tiene un mayor control por parte del ente regulador, razón por la cual dichos impuestos se los ha visto reflejados dentro del gasto público para el bien de todos los habitantes de la población ecuatoriana.

En función de la problemática se realizará la propuesta de determinación para la empresa Meresco, comercializadora al por mayor de productos de bebidas alcohólicas, con el fin de calcular la real cuantía a la que la misma debe someterse mejorando sus procesos y evitando multas y sanciones.

1 NORMATIVA LEGAL VIGENTE

La propuesta planteada requiere de forma clara saber el entorno en el que se va a desarrollar, por cuanto es necesario conocer las variables legislativas, tributarias, económicas sociales y fiscales que afectan al Ecuador.

Dentro de las fuentes del derecho tributario, la primera es la Constitución, es a través de ella que se regula la creación de los tributos y se regula la potestad tributaria.

1.1 ASPECTOS DE LEY

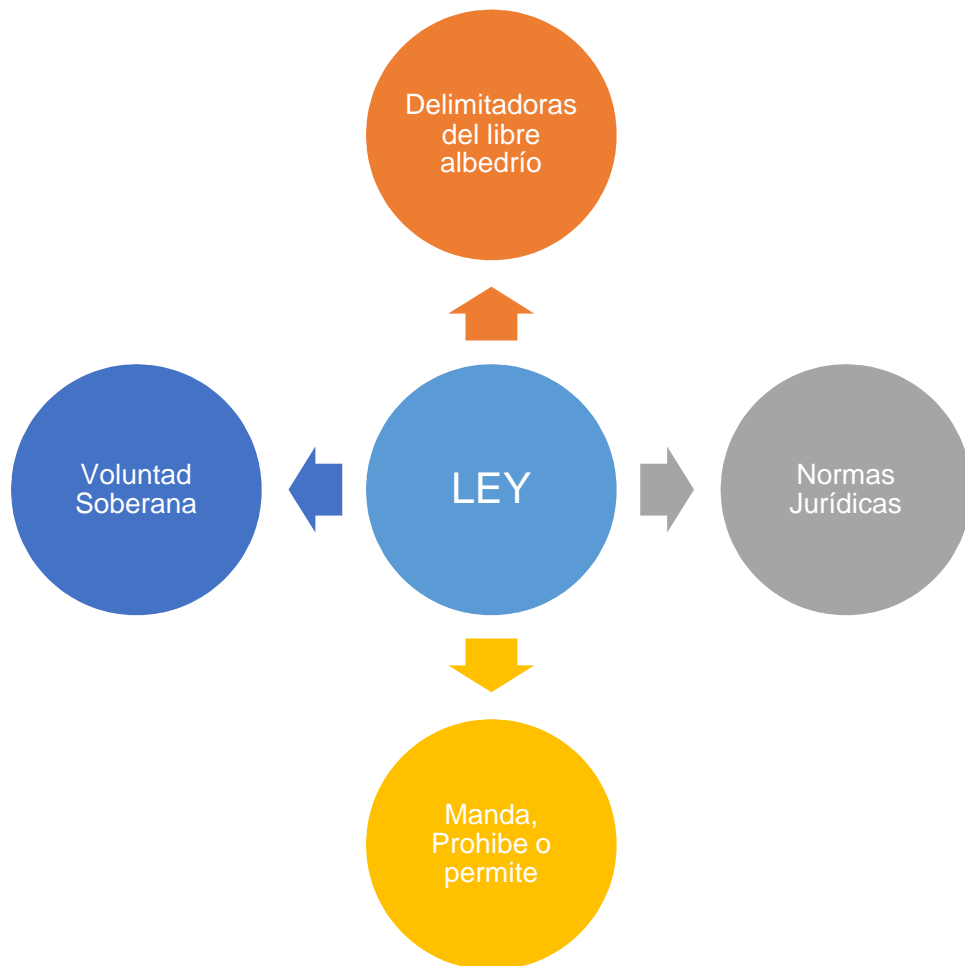
Siendo el Ecuador un estado constitucional de derecho, como así lo prevé La Constitución en su artículo 1 “El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada.”; la ley juega un papel indispensable en el aseguramiento del cumplimiento de las obligaciones, es decir su uso no es discrecional, y su desconocimiento no exime de la responsabilidad de aplicarla, de ahí, la responsabilidad que tiene la administración tributaria de socializar las normas, dentro de un sistema que no debería ser complejo.

Relacionando los términos estado y derecho, el uno supone una sociedad organizada, con reglas, políticas y disposiciones, mientras que el derecho se puede percibir como

una estructura legal. Una sociedad organizada sin un marco legal, no puede llamarse un estado de derecho.

La ley en el Ecuador es una norma jurídica que manda, prohíbe o permite, de acuerdo a la definición de nuestro código civil, siendo un control externo que los individuos la debemos acatar en función de vivir en una sociedad. (Mera F. , 2013)

Gráfico N° 1: Ley



Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Andrés Mera

A decir de (Corral, 2013) en su editorial de diario El Comercio, la ley es un poder inmenso, es decir la potestad pública racional, derivada de los valores y de las necesidades sociales, expedida por el órgano competente, para que sea eficaz.

Como menciona en su artículo (Corral, 2013)

La ley es el mandato, la prohibición, la permisión escritos por gente sabia, legisladores ponderados y administrada por jueces imparciales. La ley fue un invento de la civilización para eliminar la discrecionalidad, ponerle control al poder, distinguir el pecado del delito y expresar los derechos con el cual cada una de las personas nacemos.

En ese sentido la ley debe atender las necesidades de todos y no de unos pocos, no debe tener favoritismos, es un conjunto de reglas y medidas de las acciones humanas, orienta al hombre en sus actos, los mismos que se encuentran dentro de lo particular y de lo limitado; la ley procede de la razón, por ende tendrá carácter de ley todo lo que la razón establezca.

Una norma puede ser perfectible conforme el tiempo y las circunstancias de actos que necesitan ser reglado de ahí que resulta necesario citar a (Santo Tomas De Aquino, 1987) quien desde el siglo pasado anotaba que:

La Ley tiende hacia el orden de lo que se encuentra ligado con el bien común y esta requiere sujetos a los cuales deba ser impuesta; debemos considerar que no existe nada eterno por ende es imposible aceptar la existencia de una ley eterna.

El estado de derecho da origen a su principal característica, la existencia del principio de legalidad o reserva de Ley, incrustada a la legislación tributaria como parte del derecho público, partiendo del hecho garantista “no hay tributo sin ley”.

Debe existir un hecho generador para el cumplimiento fiscal, en el cual el llamado contribuyente o sujeto pasivo le debe otorgar respeto al derecho a través del

cumplimiento de las normas legítimamente establecidas, tomado de la mano con el mismo respeto que le debe dar a través del control con el respeto a lo jurídico, por parte del ente regulador, garantizando en sus actuaciones justicia tributaria.

La legislación tributaria para la cual haremos énfasis en este trabajo, es parte del derecho público, por tanto se podrá hacer solo lo que en ella (Ley) está permitida, esto resulta base fundamental en la determinación tributaria.

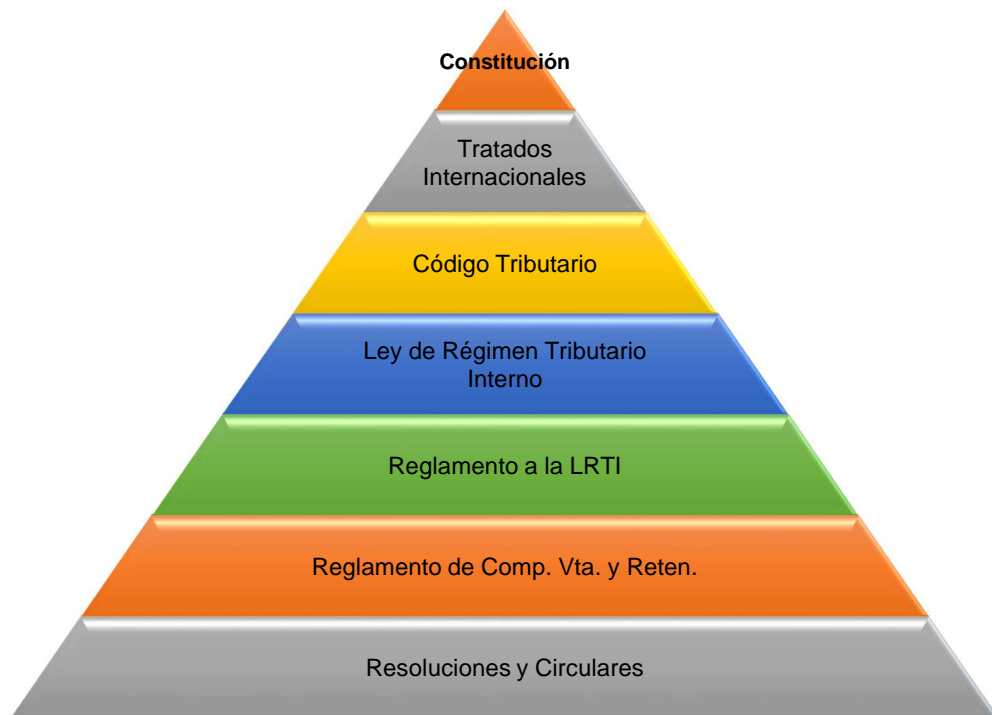
No cabe duda que resulta de importancia a considerar para la determinación del tributo la aplicación de normas legales, reglamentarias y aquellas normas supletorias que garantizan la liquidación justa del impuesto, y que tal cual se menciona en la Constitución, artículo 425 tienen un orden jerárquico de aplicación:

El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

Las normas que rigen la correcta aplicación de los tributos pueden resumirse en la siguiente gráfica en cuanto a su orden de aplicación, siguiendo la muy tratada pirámide de Hans Kelsen, quien fuera un jurista, político y filósofo del derecho austríaco de origen judío cuyo aporte principal fue su pirámide normativa, un sistema de jerarquía de las normas que sustenta la doctrina. (Mera F. , 2013)

Para el régimen tributario tal jerarquía se la puede resumir en la siguiente gráfica:

Gráfico N° 2: Jerarquía del Régimen Tributario

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

Las Normas que se brinden en términos tributarios, deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales.

1.1.1 El sistema tributario en el Ecuador

Al hablar de que el Ecuador es un estado constitucional de derecho, está facultado a la recaudación de tributos para la ejecución de políticas públicas que satisfagan necesidades colectivas.

Para conformar un Estado de Derecho, se deben conjugar tres principios, el de juridicidad, el de control y el de responsabilidad.

El principio de juridicidad implica el respeto al Derecho en su concepción más amplia, es decir, tanto el derecho positivo como los principios generales del derecho.

El principio de control establece la necesidad de que los órganos del poder público fiscalicen el respeto a la juridicidad, el principio de responsabilidad implica que la violación a la juridicidad tenga consecuencias jurídicas.

Los principios tributarios se encuentran detallados en el artículo 300 de la constitución, el cual indica: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, y suficiencia recaudatoria”.

El régimen tributario en el Ecuador no permite formas de confiscación, por tanto no caben tarifas que resulten excesivas, al ligar el principio de equidad y progresividad se puede establecer una justicia tributaria que parte de la capacidad contributiva.

Cuando se trata la capacidad contributiva en el régimen tributario significa que las manifestaciones de riqueza son sujetas a imposición, siendo preciso señalar que la imposición indirecta forma parte de todo sistema tributario.

La Constitución da las pautas de que el régimen tributario no solo tiene una característica recaudatoria, pues si bien se habla de eficiencia recaudatoria, también se menciona que la política tributaria promoverá la redistribución y

estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios y conductas ecológicas y sociales y económicas responsables, para lo cual nace con ese objetivo el código de la producción.

1.1.1.1 Servicio de Rentas Internas

El 2 de Diciembre de 1997 según el registro oficial 206 se expide la creación del Servicio de Rentas Internas, con el principal objetivo de incrementar las recaudaciones de los impuestos internos, organismo que reemplaza a la Dirección General de Rentas (DGR).

El Servicio de Rentas Internas (SRI) es una entidad técnica y autónoma que tiene la responsabilidad de recaudar los tributos internos establecidos por Ley mediante la aplicación de la normativa vigente. Su finalidad es la de consolidar la cultura tributaria en el país a efectos de incrementar sostenidamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. (Servicio de Rentas Internas, 2014)

Dentro de las facultades que le otorga la Ley a la Administración Tributaria Central están:

- Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República;
- Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad;

- Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria;
- Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley;
- Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro;
- Imponer sanciones de conformidad con la Ley;
- Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional;
- (Reformado por el Art. 24 del Decreto Ley s/n, R.O. 583-S, 24-XI-2011).- Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial;
- Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; y,
- Las demás que le asignen las leyes.

1.2 DERECHO PÚBLICO

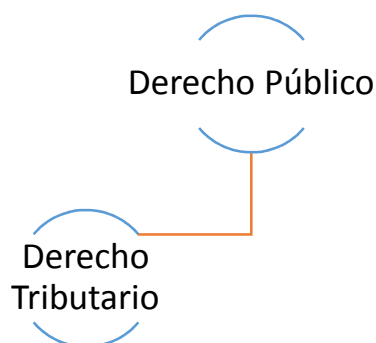
Antes de entrar en materia tributaria debemos conocer sobre el derecho público, considerando que el derecho tributario es una ramificación del mismo.

Según (Murillo, 2014)

El Derecho público es la parte del ordenamiento jurídico que regula las relaciones entre las personas y entidades privadas con los órganos que ostentan el poder público cuando estos últimos actúan en ejercicio de sus legítimas potestades públicas (jurisdiccionales, administrativas, según la naturaleza del órgano que las ejerce) y de acuerdo con el procedimiento legalmente establecido, y de los órganos de la administración pública entre sí.

El derecho público está compuesto por el derecho constitucional, el derecho administrativo, el derecho internacional público, el derecho tributario, el derecho penal y algunas materias muy específicas como el derecho presupuestario o el derecho parlamentario.

Gráfico N° 3: Derecho Público



Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Andrés Mera

1.2.1 Derecho Tributario

El derecho tributario es el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídica y tributaria que nace entre la administración y el contribuyente (Persona con derechos y obligaciones frente a un ente público), al producirse el hecho generador del tributo que es el acto económico o negocio que resulta afecto al tributo y cuya realización u omisión va a generar el nacimiento de la obligación tributaria.

El derecho tributario es una rama del derecho público que no es sino el conjunto de normas y principios que regulan los tributos, definición muy coincidente con lo establecido por (Queralt, 2003), quien menciona que “El derecho tributario es la disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos”.

Es un área de estudio jurídico sobre las normas legales, reglamentarias y constitucionales que constituyen el derecho aplicable a los impuestos, que es el método por el cual el gobierno ejerce su poder tributario, con el fin de cubrir el gasto público con dichos ingresos.

1.3 LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

(Cabanellas De Torres, 1993) Sostiene que la Ley genéricamente, modo de ser y obrar de los seres. Regla, norma, precepto de la autoridad pública, que manda, permite o

prohíbe algo. Regla de conducta obligatoria dictada por el poder legislativo o ejecutivo. El derecho escrito como contraposición a la costumbre.

Si bien podría decirse que a través de la ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador, 2008 se le otorgó la calidad de ley orgánica, esta no cumple con los parámetros establecidos en la constitución, en su artículo 133 que menciona:

Serán leyes orgánicas:

1. Las que regulen la organización y funcionamiento de las instituciones creadas por la Constitución.
2. Las que regulen el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.
3. Las que regulen la organización, competencias, facultades y funcionamiento de los gobiernos autónomos descentralizados.
4. Las relativas al régimen de partidos políticos y al sistema electoral.

La expedición, reforma, derogación e interpretación con carácter generalmente obligatorio de las leyes orgánicas requerirán mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional.

Las demás serán leyes ordinarias, que no podrán modificar ni prevalecer sobre una ley orgánica.

Razón por la cual durante todo este trabajo de investigación se le denominará Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI).

(Troya, Manual de Derecho Tributario, 2013), manifiesta que:

La Ley es fuente de singular significación en el derecho tributario, sirve de sustento para la creación, modificación y supresión de los tributos y para definir sus principales elementos, los que constituyen soporte de la seguridad jurídica.

Este principio o exigencia se denomina, en estricto sentido principio de reserva de ley, la ley se contrasta con el reglamento, se suele inquirir qué ha de constar de ley qué basta con que conste en el reglamento. La legalidad va más allá de la reserva

de ley, ella impone que todas las actuaciones públicas y privadas, y en el fuero tributario, a la administración y a los contribuyentes se han de sujetar a la Ley.

La LRTI, contiene aspectos normativos sustanciales que garantizan la liquidación armónica del impuesto, estableciendo:

- Hecho Generador (Presupuesto establecido por Ley para configurar cada tributo, de acuerdo a la definición otorgada por el artículo 16 del código tributario).
- Sujeto
- Base gravada
- Tarifa

Para poder establecer la cuantía del tributo, genera las reglas de aplicación del régimen tributario en el Ecuador en consideración a la aplicación de los impuestos.

En lo que nos corresponde conocer, para efecto de determinar el impuesto, el enfoque estará dado al título primero y segundo, que trata sobre el Impuesto a la Renta (IR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) respectivamente.

La ley, su reglamento, resoluciones constituyen la base para administrar a los contribuyentes.

Sobre los reglamentos vale la pena mencionar a (Troya, Manual de Derecho Tributario, 2008), al respecto cita “La administración también expide normas. No es su cometido

principal, mas, en el fuero tributario, resulta de gran utilidad, precisamente, para la adecuada y genuina aplicación de las leyes tributarias a los casos concretos”.

1.4 CÓDIGO TRIBUTARIO

El Código Tributario regula las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos.

Se define el ámbito de aplicación material del código, considerándose que el mismo regirá para toda clase de tributos.

En cuanto a los niveles de gobierno a que serían aplicables las normas del código ello dependerá de la estructura constitucional de gobierno adoptado por los diferentes países, y al reparto de atribuciones para legislar asignadas a los distintos niveles en materia tributaria.

1.4.1 Los Tributos

Los tributos significan carga, gravamen o imposición como consecuencia de la realización del hecho imponible, obteniendo ingresos para el sostenimiento del gasto público.

En la publicación de (Blacio Aguirre, 2014) se indica que Fleiner define al tributo como “Prestaciones pecuniarias que el Estado u otros organismos de Derecho Público exigen en forma unilateral a los ciudadanos para cubrir las necesidades económicas.”

Adicional (Blacio Aguirre, 2014) menciona que “El tributo es toda prestación pecuniaria debida al Estado u otros organismos de Derecho Público, por los sujetos obligados en virtud de una norma legalmente establecida, para satisfacer los requerimientos del desarrollo nacional.”

Son imposiciones unilaterales por parte del estado, tiende a satisfacer necesidades colectivas, unilaterales ya que se aplican sin ejercer soberanía ya que no le preguntan al ciudadano si desea o no contribuir con tal tributo puesto que este lo debe acatar por mandato legal.

Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.

Según el modelo tributario del (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, 2006):

Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público y, en su caso, para el cumplimiento de otros fines de interés general.

En resumen los tributos son prestaciones obligatorias que satisfacen necesidades de la colectividad, cuya finalidad principal es otorgarle recursos al estado.

Solo por órgano legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos.

El Art. 6 del código tributario define que:

Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.

Para que exista obligación tributaria debe existir un “Hecho Generador”, el cual vamos a mencionar más adelante, caso contrario no se podría hablar de tarifa o base imponible.

1.4.1.1 Clasificación de los Tributos

Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales, de acuerdo a lo que establece el código tributario.

Gráfico N° 4: Clasificación de los Tributos



Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Andrés Mera

1.4.1.2 Hecho Generador

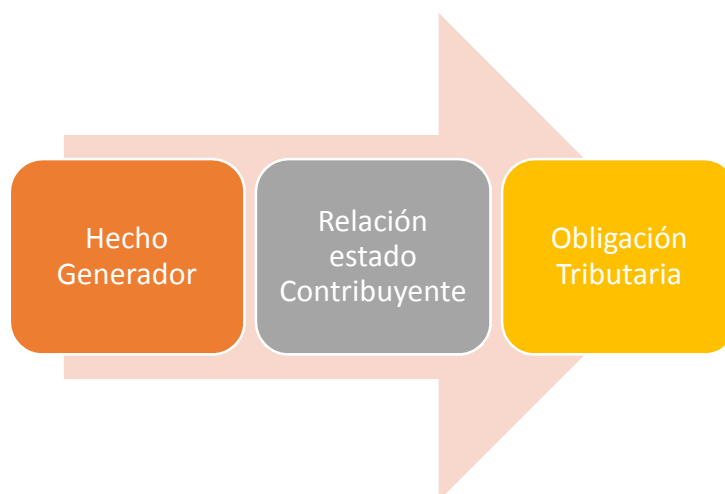
El hecho generador da nacimiento a la obligación tributaria, pues la ley por sí sola no puede cumplir con este fin.

El Art. 16 del Código Tributario establece que:

“Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.

Al existir un hecho generador se aplica un principio de legalidad, estableciendo la relación jurídica entre el estado y el contribuyente, dando lugar al apareamiento del sujeto pasivo del impuesto que es el obligado a cumplir las prestaciones tributarias e ineludible al pago de la materia imponible y al cumplimiento de los deberes formales del estado. (Flores Polo, Chryssopoulos Sterloff, & Sanabria Ortiz, 2012)

Gráfico N° 5: Hecho Generador



Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Andrés Mera

Según cita (Escobar, William, 2014) en su publicación:

Respecto de este hecho imponible, Sainz de Bujanda siguiendo a Berliri, nos dice que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia:

- a) Que en ausencia de uno cual quiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto Jurídico en cuestión no se produce;
- b) Que no es posible establecer una distinción entre los elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido; y
- c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata, en contraste con todos los otros presupuestos posibles.

Las anteriores acotaciones evidencian la especial relevancia que ostenta el hecho imponible contenido en la ley, como presupuesto necesario para que el Estado pueda exigir prestaciones dinerarias a título de tributo.

De ahí que el hecho generador es la base fundamental para la aplicación del tributo, es decir que si no existiera transferencia de dominio no se configuraría la existencia del Impuesto al Valor Agregado, si no existiera ingreso, no se genera Renta, esto por citar dos de los impuestos de mayor importancia en el efecto recaudatorio en el Ecuador.

1.4.2 Los Impuestos

Parte de los tributos son los impuestos, los cuales se caracterizan porque no necesariamente denotan una contraprestación directa, a diferencia de las tasas y

contribuciones de mejora; los impuestos son imposiciones de contenido económico, constituido por el estado.

Los impuestos son de carácter obligatorio que las empresas y personas naturales tienen que pagar al estado, se puede decir que sin impuestos el estado no podría funcionar ya que no dispondría de fondos para educación, infraestructura, sistemas de protección social y diversos servicios públicos.

Los impuestos son para satisfacer necesidades públicas que posterior serán beneficio de la sociedad.

1.4.2.1 Clases de Impuestos

En el Ecuador conocemos dos clases de impuestos, los directos y los indirectos, diferenciándose en que los impuestos directos gravan directamente las manifestaciones de riqueza como por ejemplo el impuesto a la renta o patrimonio, por lo general los sujetos pasivos de este impuesto siempre estarán identificados en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), salvo el caso de aquellos trabajadores en Relación de Dependencia.

Han aparecido más impuestos directos como el impuesto a la salida de divisas, impuesto a la propiedad de vehículos motorizados e impuesto a las tierras rurales, que si bien no generan una suficiencia recaudatoria, gravan manifestaciones de riqueza, o tienden a ser impuestos reguladores.

Los impuestos indirectos afectan a las personas distintas a los llamados contribuyentes, es decir gravan indirectamente a los consumidores finales, a quienes se les traslada la carga impositiva asumiendo el pago total del impuesto como los son el impuesto al valor agregado IVA y el impuesto a los consumos especiales (ICE), el primero en todas las fases de comercialización y el otro en la primera etapa de comercialización.

Si bien los impuestos indirectos gravan también a la llamada “Renta Gastada”, es decir a una manifestación de riqueza a través del consumo, esta no puede medir el verdadero efecto progresivo, en función de una capacidad operativa, pues en la mayor parte no proviene de una manifestación de riqueza al consumo sino de una necesidad.

1.4.2.2 Efectos de los Impuestos

Según (Mera F. , 2013), para la asignación de los impuestos se debe considerar las causas y efectos de su aplicación es decir si serán pagados o no.

A continuación se menciona las consecuencias que originan la aplicación del impuesto.

Repercusión.- Cuando se le obliga a otra persona que no es el tributario a pagar el impuesto, por lo general se ve en los impuestos indirectos al consumo como son el IVA o el ICE., en donde son asumidos por el consumidor final.

Difusión.- No importa el impuesto o quién tenga que pagar el impuesto, dado que el pago del mismo reduce la capacidad adquisitiva, en la misma proporción del impuesto pagado, lo que generaría la reducción en la adquisición de ciertos bienes y/o servicios como los considerados bienes de Lujo, tiene un efecto en la intermediación del precio.

Absorción.- Hace que el impuesto no sea trasladado, es decir que debe ser pagado de acuerdo a sus ventas o la disminución de sus costos, La renta puede absorberse por la utilización de gastos o de crédito tributario.

Evasión.- Partiendo del principio “El peor Impuesto creado es el que no se paga”, la evasión es el acto de evitar el pago del impuesto a través de la utilización de formas violatorias no aceptadas por la ley, ocultando ingresos e incrementando gastos, lo cual no es adecuado considerando que estamos perjudicando al país y a la sociedad.

La evasión es evitar el pago de impuestos y puede ser de tipo legal (elusión tributaria) e ilegal; y de la misma manera puede ser dada por distintas razones como son el desconocimiento, la moral de los contribuyentes y la falta de una contraprestación por los impuestos que se pagan. (Mera F. , 2013)

1.5 NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

La globalización y el hecho de manejar un lenguaje universal real y objetivo motivaron la implementación de las NIIF.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el International Accounting Standards Boards (IASB) con sede en Londres, quien comenzó sus operaciones en el 2001, los mismos que basan su utilidad en la presentación de información consolidada en los Estados Financieros. El IASB es seleccionado, supervisado y financiado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC).

Una característica de las Normas Internacionales de Información Financiera es que son consideradas dentro parámetros para que todos los informes financieros se preparen bajo un concepto único y uniforme, que puedan ser entendidos por cualquier lector.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son adoptadas para mayor razonabilidad y estandarización en la información financiera, para mayor comparabilidad con reportes a nivel nacional y con los de otros países que implementen las normas, en conclusión presentar un mismo lenguaje contable y presentar efectividad en la información financiera para la toma de decisiones con la oportunidad de reestructurar procesos y políticas internas de las organizaciones. (Consulting & Tax, s.f.)

Según la página Gerencie (Varón, 2012) cita que:

Las Normas Internacionales de Información Financiera corresponden a un conjunto de único de normas legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basados en principios claramente articulados; que requieren que los estados financieros contengan información comparable, transparente y de alta calidad, que ayude a los inversionistas, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas.

Es necesario programar de manera adecuada la adopción de las normas según las disposiciones legales y las necesidades de cada negocio.

Para una correcta aplicación de las NIIF, se debe considerar que esta incluye:

- Normas Internacionales de contabilidad (NIC),
- Interpretaciones de las normas de contabilidad (SIC),
- Normas Internacionales de información financiera (NIIF),
- Comité de interpretaciones de las normas internacionales (CINIIF)/IFRIC.

La Superintendencia de Compañías mediante resolución ADM 8199 de 3 de julio de 2008, publicada en el RO N° 378 del 10 de julio de 2008 ratifica la adopción de las NIIF, y por tanto el cumplimiento de la resolución N. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto de 2006.

Mediante resolución 10 de la Superintendencia de Compañías, publicado en el registro oficial 498 de 31 de diciembre de 2008 se establece el cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera, con lo cual se resuelve que:

- Aplicarán a partir de Enero de 2010: Las compañías y los entes sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores, así como todas la compañías que ejercen actividades de auditoría externa; estableciendo al año 2009 como período de transición; para tal efecto, este grupo de compañías y entidades deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de las NIIF, a partir del ejercicio económico 2009.

- Aplicarán a partir del 1 de enero de 2011: Las compañías que en base a su estado de situación financiera cortado al 31 de diciembre de cada año, presenten **ACTIVOS TOTALES** iguales o mayores a \$4.000.000 al 31 de Diciembre del 2007; las holding, compañías de economía mixta, sociedades constituidas por el estado, entidades del sector público, y las sucursales de compañías extranjeras.
- A partir del 1 de enero de 2012 aplicarán la norma las pequeñas y medianas empresas (NIIF PARA PYMES), las compañías que presenten las siguientes condicionantes:
 - Activos inferiores a 4 millones de dólares.
 - Ventas de hasta 5 millones de dólares.
 - Menos de 200 trabajadores (personal ocupado). Se tomará en cuenta el promedio anual ponderado.

Las NIIF, nos muestran las reglas para la elaboración y presentación de los estados financieros, con criterios razonables de reconocimiento y medición cuyo resultado sea de utilidad para los inversionistas, prestamistas y acreedores.

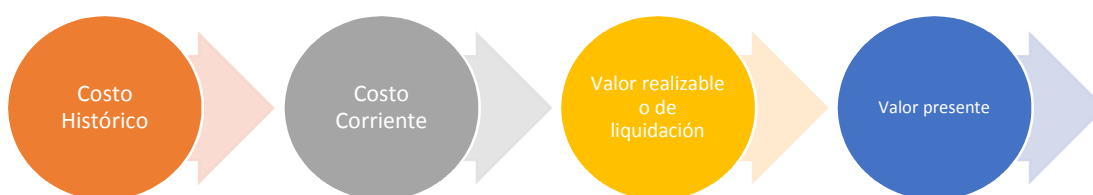
El objetivo que presentan las NIIF es la regularización y armonización de las normas contables y procedimientos.

El RECONOCIMIENTO es un proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla con la definición del elemento correspondiente, conformada por criterios de probabilidad y fiabilidad.

LA MEDICIÓN es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros.

La medición puede realizarse a:

Gráfico N° 6: Medición



Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Andrés Mera

Entre estos el más usado resulta ser el costo histórico que como por ejemplo para los activos se miden al valor pagado, o al valor razonable de la contrapartida entregada, mientras que para los pasivos se mide al importe de los productos recibidos, o a los valores que se espera pagar.

Actualmente se encuentran emitidas 41 NIC y 13 NIIF, de las cuales únicamente se encuentran vigentes 28 NIC y 12 NIIF y desde el 2012 1 NIIF para PYMES y son nombradas a continuación.

1.5.1 Normas Internacionales de Contabilidad

Gráfico N° 7. Normas Internacionales de Contabilidad

NIC 1	• Presentación de Estados Financieros
NIC 2	• Inventarios
NIC 7	• Estado de Flujos de Efectivo
NIC 8	• Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
NIC 10	• Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa
NIC 11	• Contratos de Construcción
NIC 12	• Impuesto a las Ganancias
NIC 16	• Propiedades, Planta y Equipo
NIC 17	• Arrendamientos
NIC 18	• Ingresos de actividades ordinarias
NIC 19	• Beneficios a los Empleados
NIC 20	• Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales
NIC 21	• Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera
NIC 23	• Costos por Préstamos
NIC 24	• Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
NIC 26	• Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro
NIC 27	• Estados Financieros Separados
NIC 28	• Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
NIC 29	• Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
NIC 32	• Instrumentos Financieros: Presentación
NIC 33	• Ganancias por Acción
NIC 34	• Información Financiera Intermedia
NIC 36	• Deterioro del Valor de los Activos
NIC 37	• Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
NIC 38	• Activos Intangibles
NIC 39	• Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
NIC 40	• Propiedades de Inversión
NIC 41	• Agricultura

Fuente: Corporación AENA

Elaborado por: Andrés Mera

1.5.2 Normas Internacionales de Información Financiera

Gráfico N° 8. Normas Internacionales de Información Financiera

NIIF 1	• Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera
NIIF 2	• Pagos Basados en Acciones
NIIF 3	• Combinaciones de Negocios
NIIF 4	• Contratos de Seguro
NIIF 5	• Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas
NIIF 6	• Exploración y Evaluación de Recursos Minerales
NIIF 7	• Instrumentos Financieros: Información a Revelar
NIIF 8	• Segmentos de Operación
NIIF 9	• Instrumentos Financieros
NIIF 10	• Estados Financieros Consolidados
NIIF 11	• Acuerdos conjuntos
NIIF 12	• Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades
NIIF 13	• Medición del Valor Razonable

Fuente: Corporación AENA

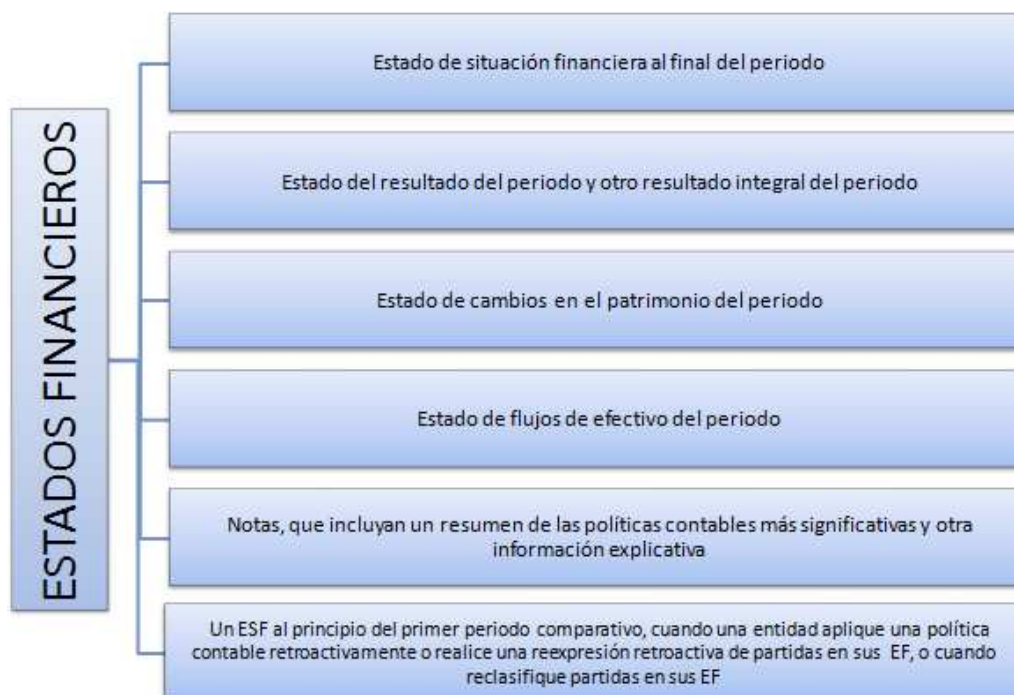
Elaborado por: Andrés Mera

Si bien no se tratará y analizará el tema de las NIIF, en su totalidad, se trata de que en una forma genérica se entienda de su aplicación y su objetivo, como por ejemplo la NIC 1 trata sobre la presentación de los estados Financieros, los cuales no son sino una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de la entidad, siendo el objetivo suministrar información a más de la situación financiera y de su rendimiento, de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas.

1.5.3 Estados Financieros

Los siguientes estados financieros se consideran en función de lo que establece las NIC:

Gráfico N° 9. Estados Financieros



Fuente: Corporación AENA
Elaborado por: Andrés Mera

1.5.3.1 Características Generales de los Estados Financieros

Presentación razonable.- Presentación inequívoca de los efectos de las transacciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

Hipótesis de negocio en marcha.- Se entenderá que el negocio se encuentra en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad.

Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará ese hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.

Base contable de acumulación o devengo.- Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo).

Frecuencia de la Información.- Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente.

Uniformidad de la presentación.- Una entidad mantendrá la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros.

1.5.3.2 Estado de Resultados Integrales

Como una novedad en las NIIF, frente a la contabilidad tradicional podemos encontrar al ERI (Estado de Resultados Integrales), que incluye además de los conocidos ingresos y gastos del estado de resultados, al ORI (Otros Resultados integrales), cuyos componentes incluyen entre otros:

- Cambios en el superávit y revaluación.
- Nuevas mediciones de los planes de beneficios a los empleados.
- Ganancias y pérdidas por instrumentos de patrimonio.

1.5.4 Impuestos Diferidos

Los Estados financieros en el Ecuador históricamente estuvieron preparados para cumplir con las obligaciones tributarias, en ese sentido se veían ciertas falencias que denotaban una incorrecta preparación de los Estados financieros, entre ellas por ejemplo:

- Aplicación de porcentajes de depreciación que muchas veces no reflejan la vida útil de los activos.
- Provisiones que no son incluidas en los estados financieros porque no son deducibles.
- Créditos incobrables no provisionados porque supera el porcentaje permitido por la ley tributaria.

Sin duda, ninguna administración tributaria podrá aceptar o no las NIIF, pues sus objetivos son diferentes, la una tiene por objeto mostrar razonablemente los estados financieros, y la otra tiene como objetivo cobrar impuestos, de ahí que la Ley de Régimen Tributario no ha desconocido la aplicación de NIIF en el Ecuador, de tal forma que el Art. 20 de la citada ley dispone:

La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo.

De la misma forma el Art. 39 de la LRTI establece: “Principios generales; La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los EEUU”.

Para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y sociedades que no estén bajo el control y vigilancia de las Superintendencias de Compañías o de Bancos y Seguros, la contabilidad se llevará con sujeción a las NEC y a las NIC, en los aspectos no contemplados por las primeras, cumpliendo las disposiciones de la LORTI y este Reglamento.

La norma (NIC12) describe el tratamiento que se le debe dar a los activos y pasivos por impuestos diferidos, de ahí que es necesario tomar en cuenta las siguientes definiciones:

1.5.4.1 Activos por Impuestos Diferidos

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en períodos futuros, relacionadas con:

- Las “diferencias temporarias deducibles”;

- Las “pérdidas tributarias” que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
- Los “créditos tributarios contra el IR” que todavía no hayan sido utilizados.

Cuando el sujeto pasivo tenga valores a favor o que cobrarle al fisco se registra como activo diferido, ejemplo la amortización de pérdidas. El contribuyente amortiza al año siguiente y pagaba menos impuesto, el gasto no fue para el año presente, sino con NIIF proviene de períodos pasados.

1.5.4.2 Pasivos por Impuestos Diferidos

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en períodos futuros, relacionadas con las “Diferencias temporarias imponibles”.

Ejemplo propiedades de inversión cuando se registra a un valor en libros, posteriormente a valor razonable el cual representa una ganancia que se le registra contra resultados, en ese momento aparece pasivo por impuesto diferido, ya que este regularizará con la venta a futuro.

1.5.4.3 Diferencias Temporarias

Para la aplicación de la NIC 12 es necesario conocer que existen diferencias que resultan temporarias, como por ejemplo:

1. Medición de activos a “valor razonable”. No siendo este criterio el usado a fines fiscales.
2. Depreciación PP&E: diferente criterio de depreciación, de vida útil.
3. Gastos de organización: contablemente se registran al gasto y tributariamente es posible diferir.
4. Deterioro de activos financieros (incobrables)
5. Costos financieros activados están tributariamente de la mano para empresas con NIIF full pero no con NIIF para pymes.
6. Deterioro de activos financieros (incobrables).

No hace falta darle mayor tratamiento al tema, toda vez que el Servicio de Rentas Internas mediante Circular NAC-DGE-CCGC11-00007 del 6 mayo 2011 define:

Para la declaración del Impuesto a la Renta, las sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, deberán consignar en el formulario definido para el efecto, en la sección destinada al Estado de Situación y Estado de Resultados, los valores que resulten de sus registros contables, de conformidad con el marco normativo contable que se encuentren obligados a aplicar. La conciliación tributaria deberá regirse por el ordenamiento jurídico tributario aplicable para el efecto.

Desconociendo como tal los pasivos diferidos y por tanto la aplicación de ciertos criterios normativos de las NIIF.

2 EL CONTROL INTERNO

2.1 CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

Un adecuado manejo financiero tiene su dependencia en gran parte en el control interno y la empresa Meresco no es la excepción, pues en gran porcentaje de las glosas que se puedan derivar en un evento de determinación tributaria provienen de un manejo inadecuado del control interno, es así que por citar un ejemplo no existe un manejo adecuado del control de inventarios lo que no le permite establecer los saldos reales de sus existencias al inicio o fin de cada período impositivo, siendo esta parte fundamental para la determinación del costo de ventas, a esto se le puede añadir continuando con el tema del control de inventarios la carencia de constataciones físicas permanentes del inventario, se pudieran citar más ejemplos sin embargo es necesario para aquello establecer el cuestionario de control interno que se trata posteriormente.

La expresión “Control Interno” como tal comenzó a ser utilizada en el campo de la contabilidad y los negocios a principios del siglo XX, debido al aumento de grandes corporaciones, su necesidad de financiamiento, el afianzamiento de mercados de mercados bursátiles, motivos y razones que originaron los primeros desarrollos sobre el control interno.

Según (Montgomery, 1934);

El control interno implica que los libros y métodos de contabilidad, así como la organización general del negocio, están de tal manera establecidos, que ninguna de las cuentas o procedimientos se encuentra bajo el control independiente y absoluto de una sola persona, sino que por el contrario, el trabajo de un empleado es complementario del hecho por otro y se hace una revisión continua de los detalles del negocio.

El sistema de control interno tiene la finalidad de proteger los recursos y activos de la organización, mediante métodos, planes, principios, medidas, mecanismos que controlen las actividades y operaciones de la empresa, salvaguardando los intereses de la misma, garantizando que sus políticas, metas y actividades sean cumplidas según lo establecido, mostrando eficiencia y eficacia para el logro de los objetivos.

En la última década del pasado siglo aparecieron varios modelos conceptuales siendo uno de los principales el informe norteamericano conocido COSO (por las siglas en inglés del comité que patrocinó los estudios que lo produjeron), el canadiense COCO (por las siglas en inglés del documento en que quedó plasmado) y COBIT (focalizado en controles en materia de tecnología de la información, cuyo nombre es la sigla en inglés de la expresión “Objetivos de control para la información y tecnologías relacionadas”).

COCO y COBIT citan expresamente su compatibilidad con COSO, modelo que tomaremos como principal referencia para el desarrollo del presente capítulo.

2.2 GENERALIDADES DEL CONTROL

Al control se lo puede ver desde tres puntos de vista:

Por la función el control puede ser administrativo (aplicado al control de personal, de producción etc.), el cual no es aplicable a la empresa por tratarse de una empresa de comercialización mas no de producción, y el control financiero (control de operaciones financieros medidos a términos monetarios), este es un control que si deriva un análisis en la empresa Meresco particularmente al control de la cuenta caja derivada de las ventas realizadas, cobros realizados y erogaciones del efectivo, de tal forma que resulta necesario enfocar el control en el adecuado control del uso del efectivo.

Otra forma de determinar el control es aquel que esta dado en función de la ubicación, este es aquel que proviene de la propia entidad y es aquel que conocemos como control interno, el cual lo trataremos en este capítulo, cuando un control interno es sólido no se requiere ningún otro tipo de control sin embargo resulta beneficioso el control externo quien controla desde afuera ciertas distorsiones o desviaciones que pudieran ocurrir y es lo que deriva la determinación tributaria.

El control interno deriva que exista un control por acción, de ahí que dentro del control podemos extraer al control previo, concurrente y posterior.

Control previo, cuando el control se ejerce antes de que el acto administrativo surja efecto, por ejemplo presentar las declaraciones tributarias a tiempo, como práctica común hará que no se generen intereses y multas.

Control concurrente, es aquel que se produce cuando se ejecuta el acto administrativo, por ejemplo la aplicación correcta de una retención en el momento de realizar el pago o acreditar en cuenta, eso permitirá que cuando se acumulen los datos la información no contenga errores, que pudieran evidenciarse después de producido el hecho.

Control posterior, el que se realiza posterior a que se generó la actividad, es decir una evaluación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, la revisión del estado tributario, entre otros.

Pueden existir otras clasificaciones del control como el preventivo, el detectivo, y el correctivo, es decir prevenimos cumpliendo las obligaciones fiscales a tiempo, detectamos posibles diferencias o inconsistencias en las declaraciones que se remitan y corregimos cuando de existir errores es menester realizar declaraciones sustitutivas.

2.2.1 Método Coso

Define al control interno como un proceso que debe ser formalizado por la gerencia y el resto de personal o trabajadores con el objetivo de proveer una seguridad razonable respecto al logro de las metas de las organizaciones y se subdivide de la siguiente manera:

- Objetivos relacionados con la efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Objetivos vinculados con la confiabilidad de la información contable para publicar.

- Objetivos relativos a con el cumplimiento con leyes y otras regulaciones aplicables a la entidad.

Según la publicación de control interno de (Sauleda, 2007), el método COSO indica que el control interno es un proceso, destacando que es la parte del proceso gerencial, destinado a efectuar posibles fraudes que perjudiquen el capital empresarial o errores contables. Coloca al control interno como algo de particular interés para la gerencia más no por la carga adicional de responsabilidad.

El Método COSO concibe al proceso gerencial como una secuencia de etapas que incluye:

1. Planteamiento de objetivos a nivel de la entidad, enunciando la razón de la misión, valores que deben ser cumplidos y su visión de futuro.
2. Etapa de planeamiento estratégico la cual explica la manera de cómo se cumplirá la misión tomando en cuenta oportunidades, amenazas, fortalezas y debilidades, estableciendo prioridades para la asignación de los recursos a obtener.
3. Establecer los factores del ambiente de control que son la base para los recursos humanos que deberán poner en práctica la estrategia de esta manera se podrá discernir el marco ético en el que deben actuar para cumplir con sus responsabilidades.

4. Establecer los objetivos acorde al nivel de actividades que sean desarrolladas en la entidad, con el fin de identificar y conocer los factores críticos, creando criterios de medición del desempeño.
5. Identificar los riesgos pueden conspirar contra el logro de objetivos de cada actividad notable para el logro de los objetivos organizacionales.
6. Administración de los riesgos, especificando el grado de los mismos para diseñar mecanismos y adoptar medidas para evitar que el riesgo se concrete en perjuicios mayores al nivel aceptado.
7. Asegurar que las actividades de control funcionen adecuadamente.
8. Establecer canales de comunicación para que cada nivel cuente con información relevante.
9. Monitorear que todo lo anterior funcione eficazmente, es decir que los objetivos operen en forma continua y prudente.
10. Adoptar medidas correctivas en caso de que el monitoreo muestre un funcionamiento diferente al esperado

Gráfico N° 10. Método COSO

Fuente: (Risk Consulting, s.f.)

Elaborado por: Andrés Mera

Definiendo al sistema de control interno de una empresa según (Facultad de ciencias contables, económicas y administrativas FCCEA - Universidad del Cauca, s.f.):

El Sistema de Control Interno de una empresa forma parte del control de gestión de tipo táctico y está constituido por el plan de organización, la asignación de deberes y responsabilidades, el sistema de información financiero y todas las medidas y métodos encaminados a proteger los activos, promover la eficiencia, obtener información financiera confiable, segura y oportuna y lograr la comunicación de políticas administrativas y estimular y evaluar el cumplimiento de estas últimas.

2.3 ELEMENTOS QUE COMPONEN EL CONTROL INTERNO

Es necesario dentro del proceso de determinación que la empresa Meresco pueda identificar claramente los elementos que componen el control, pues se ha podido notar por ejemplo que no existen manuales ni políticas que sirvan de guía para aquellas personas

que presten sus servicios en este ente económico y que además no se han previsto los riesgos que puede presentar este tipo de negocios, no se conoce a ciencia cierta o documentalmente las responsabilidades en cada una de las actividades con afectación a la parte operativa y gerencial, pues no se ha podido notar indicadores que evalúen el cumplimiento de las funciones que por hoy son inexistentes, sin embargo problema mayor identificado y con relación directa al establecimiento de la cuantía tributaria es la falta de un sistema contable.

Según un artículo publicado en la web de la (Escuela Politécnica de Chimborazo, s.f.), los elementos del control interno son conjuntos de normas que sirven para medir y determinar su efectividad, requiriendo de los siguientes componentes.

- Ambiente de control interno.
- Evaluación del riesgo.
- Actividades de control gerencial.
- Sistemas de información contable.
- Monitoreo de actividades.

2.3.1 Ambiente de Control Interno

Se basa en las tareas del personal, que deben estimular e influenciar al mismo, siendo el trabajador el motor principal de las empresas, de la misma manera que sus atributos, integridad, valores éticos y ambiente laboral.

Los elementos que conforman el ambiente interno de control son los siguientes:

- Integridad y valores éticos.
- Autoridad y responsabilidad.
- Estructura organizacional.
- Políticas de personal.
- Clima de confianza en el trabajo.
- Responsabilidad.

2.3.2 Evaluación del riesgo

El riesgo es la vulnerabilidad o probabilidad que puede llegar a ser un daño o perjuicio para entidades y personas, su evaluación implica la identificación con la elaboración de balances, estados financieros, control de inventarios que pueden ir de la mano con el logro de los objetivos del control interno de la entidad.

El riesgo puede incidir en procesos, registros e información financiera, razón por la cual son verificados por auditores quienes validan que sus alcances hayan sido apropiadamente ejecutados.

Los elementos que forman parte de la evaluación del riesgo son:

- Los objetivos deben ser establecidos y comunicados.
- Identificación de los riesgos internos y externos.
- Los planes deben incluir objetivos e indicadores de rendimiento.
- Evaluación del medio ambiente interno y externo.

2.3.3 Actividades de Control Gerencial

Es referido a las responsabilidades gerenciales y demás administrativos de la entidad para cumplir habitualmente con las funciones asignadas, lo cual es importante debido a que implica la forma correcta de ejercer presentando políticas y procedimientos para el cumplimiento con el fin de asegurar el logro de los objetivos.

Las actividades de control pueden dividirse en tres categorías:

- Controles de operación
- Controles de información financiera
- Controles de cumplimiento

2.3.4 Sistema de Información Contable

Constituido por métodos establecidos para registrar, procesar e informar de las operaciones de las empresas, considerando que de la información impartida nacen las decisiones gerenciales y la toma de decisiones.

Los elementos que conforman el sistema de información contable son:

- Identificación de información suficiente.
- Información suficiente y relevante.
- Re – evaluación de los sistemas de información.

2.3.5 Monitoreo de Actividades

Evalúa la calidad de la realización del control interno, permitiendo reaccionar de forma acorde cambiando cuando las circunstancias así lo requieran, poniendo énfasis en los puntos débiles que deben ser mejorados.

El monitoreo debe efectuarse durante la realización de las actividades habituales y debe ser de manera separada por el personal que no es el responsable directo de la ejecución de actividades.

Los elementos que conforman el monitoreo de actividades son:

- Monitoreo del rendimiento.
- Revisión de los supuestos que soportan los objetivos del control interno.
- Aplicación de procedimientos de seguimiento.
- Evaluación de la calidad del control interno.

2.4 ELEMENTOS Y PRINCIPIOS BÁSICOS DEL CONTROL INTERNO

Para el correcto funcionamiento de la empresa Meresco se deberán atender los siguientes principios que rigen al control interno:

Responsabilidad delimitada.- Constar deberes funciones y atribuciones por escrito.

Separación de funciones de carácter incompatibles.- Evitar que una persona haga funciones que puedan derivar a fraudes, ejemplo depósitos a los bancos por terceras

personas, aun cuando se tengan grados de confianza, de preferencia realizar transferencias bancarias, el manejo contable a un profesional probado, que no realice actividades a fin de evadir de impuestos que en lo posterior genere prácticas de evasión elusión y fraude fiscal, que las ventas las realice personal ajeno a la institución.

Pruebas continuas de exactitud.- realizar conciliaciones bancarias, revisión contable y aritmética de los datos que componen los estados financieros, inventarios, cuentas por cobrar entre otros.

Contabilidad por partida doble.- llevar registros de contabilidad, realizar balances mensuales, mantener un sistema contable, control de venta a través de lente óptico.

Para que la empresa Meresco maneje de manera adecuado un sistema integrado de control deberá aplicar los siguientes elementos de control interno:

2.4.1 Autocontrol

En la Empresa Meresco podemos afirmar que no se ha podido evidenciar un autocontrol debido a que no se ha notado la existencia de controles que puedan detectar falencias tampoco indicadores que puedan evaluar la situación financiera del ente económico, en ese sentido no se puede medir la capacidad de las personas como competencia para el cumplimiento de los objetivos.

El autocontrol es la capacidad que toda persona o trabajador desea, al servicio de la organización para detectar falencias, evaluarlas y posterior realizar los

correctivos para el cumplimiento de los resultados que se esperan en el ejercicio de su función.

2.4.2 Autorregulación

Actualmente la empresa no cuenta con una estructura organizacional a fin de establecer procedimientos que generen un autorregulación tomando en cuenta que este tiene que ver con la capacidad organizacional para aplicar de manera eficaz y oportuna los procedimientos que permitan el desarrollo del sistema de control interno bajo un entorno de transparencia e integridad.

2.4.3 Autogestión

Ibídem al punto 2.4.2 señalado anteriormente no existe como parte del control interno una autogestión derivado de la falta de estructura organizacional, y siendo un negocio familiar las decisiones recaen sobre la diversidad de personas que a ese momento tenga que atender alguna particularidad.

Es la capacidad de la organización para aplicar y evaluar de manera efectiva las funciones que han sido asignadas.

2.5 RESPONSABLES DEL CONTROL INTERNO

Los responsables del control interno en la empresa lo constituyen cada una de las personas que la componen, esto una vez que se cuente con procesos establecidos, lo que actualmente no se cuenta en la actividad económica.

El control interno es ejecutado por los empleados, trabajadores de la organización, razón por la cual resulta afectado debido a que las personas hacen o no hacen, se dice que todas las personas son diferentes, para unas el control interno puede ser prioridad y para otras no; también puede ejercer influencia en las acciones de las personas.

2.5.1 Representante Legal

Es la máxima autoridad de la empresa o entidad, cuya responsabilidad es mantener y perfeccionar el sistema de control interno, el mismo que debe ser adecuado y con resultados positivos.

Para Meresco el responsable resulta ser los propietarios.

2.5.2 Funcionarios de la Organización

En la empresa Meresco la función de cada uno de los trabajadores es indiscutible, pero también cada uno desde el gerente hasta el personal más elemental de toda organización debe ejercer un control en cada una de sus funciones.

2.5.3 Departamento de Control Interno

Sobre este departamento recae el análisis crítico de todo sistema de control interno, de la misma manera tiene la potestad de sugerir al representante legal acerca de ajustes y mejoramientos pertinentes. La empresa Meresco carece del departamento de control Interno

2.5.4 Las personas Como Ejes del Sistema - COSO

La definición de COSO reconoce claramente que el control interno es efectuado por personas involucrando al directorio, gerencias y todo el personal, es decir que el control interno no consiste únicamente en políticas, procedimientos.

Según (Sauleda, 2007), “Son las personas las que establecen los objetivos de la entidad, colocan mecanismos de control en procura de alcanzarlos y ejecutan las actividades que la organización lleva a cabo con ese fin.”

2.6 LA GESTIÓN DE RIESGO

El riesgo es la condición que existe en que suceda un evento negativo que impacte sobre los objetivos de la empresa.

La gestión de riesgo ayuda para que los altos directivos de una organización tomen decisiones con el conocimiento del riesgo, siendo consciente del nivel de logro que debe exigir a las gerencias eliminando actividades que no generen valor y sometiéndose a un adecuado sistema de control interno.

Como lo afirma (Bernens, 1997) la grieta pequeña más grande en la armadura corporativa es la dirección de riesgo.

3 OBLIGACIONES FISCALES

De acuerdo a la definición que le da el código tributario en su artículo 15, la obligación tributaria no es sino:

El vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.

Resulta ser un vínculo jurídico pues el pago del impuesto no es discrecional, sino se lo satisface porque la ley demanda del sujeto pasivo el pago del impuesto, ante el acreedor del tributo, que resulta ser el Estado.

Se dará la existencia de una obligación cuando aparezca en el impuesto el hecho generador del mismo, sin hecho generador no existe vínculo jurídico que obligue a cumplir con una obligación tributaria, refiriéndonos al pago del impuesto como tal, por citar un ejemplo, el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) justamente es el hecho de sacar divisas al exterior, en tal sentido si realizo una compra por internet y el pago lo realizo con tarjeta de crédito, aparece en ese instante el hecho generador del impuesto que obliga al cumplimiento de la obligación, caso contrario si la divisa no ha salido mal puede el ente acreedor del tributo querer cobrar o generar obligación sobre algo que no ha generado hecho generador.

El artículo 16 del código tributario conceptualiza al hecho generador como el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.

Cuando se comenta sobre la obligación siempre existirán al menos dos actores el sujeto pasivo, conocido como contribuyente o responsable, quien contribuye o su vez es responsable del pago del impuesto, y el sujeto activo del Tributo que lo constituye el Estado, el cual le ha encargado la administración de los impuestos internos al Servicio de Rentas Internas.

Si observamos el artículo 24 del código tributario el sujeto pasivo es una persona natural o sociedad (persona jurídica) que está obligada al cumplimiento de la obligación; y, responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe por disposición expresa de la ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste, toda obligación es solidaria entre el contribuyente y el responsable.

Para efectos tributarios son responsables por representación:

- El representante legal de las personas jurídicas, de menores no emancipados, los tutores que administran bienes de los incapaces.
- Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;
- Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y,

Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente.

La responsabilidad establecida se limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión.

3.1 DEBERES FORMALES

El cumplimiento de las obligaciones fiscales del sujeto pasivo deriva varias fases de cumplimiento conocidas como deberes formales, cuyo incumplimiento deriva en una contravención sancionada incluso con la clausura del establecimiento o con una sanción pecuniaria que pueda llegar hasta los mil quinientos dólares.

De acuerdo al artículo 96 del código tributario son deberes formales de los contribuyentes o responsables los siguientes:

1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria:
 - Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen;
 - Solicitar los permisos previos que fueren del caso;

- Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita;
 - Presentar las declaraciones que correspondan; y,
 - Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.
2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.
 3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.
 4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por la autoridad competente.

3.2 REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES (RUC)

El RUC no es sino la identificación del contribuyente con fines impositivos, la Distribuidora Central Meresco es una empresa que se encuentra inscrito en el RUC y su número de identificación es 1891741703001 teniendo como fecha de inicio de actividades desde el 14 de Enero del 2011, cuya actividad económica principal es “Venta al por mayor de productos de consumo masivo”, la misma que se encuentra

ubicada en la provincia de Tungurahua cantón Ambato parroquia La Matriz en la Av. 12 de Noviembre 11-11 y Marieta de Veintimilla bloque 2 del edificio del Centro Comercial Ambato y sus principales obligaciones tributarias son las que se detallan a continuación:

- Anexo de compras y retenciones en la fuente por otros conceptos.
- Anexo relación dependencia.
- Declaración del impuesto a la renta sociedades.
- Declaración de retenciones en la fuente.
- Declaración mensual de IVA.

Distribuidora Central Meresco es una entidad constituida a través de escritura pública por tanto resulta ser una sociedad de hecho, la misma que tiene obligaciones fiscales en cuanto al cumplimiento al Servicio de Rentas Internas (SRI) se refiere tal cual si se tratara de una sociedad de derecho.

El noveno dígito de RUC es el “0” por tanto la obligación de las declaraciones de IVA es mensual, siendo que debe ser presentada al mes siguiente de realizada la actividad económica mientras que los anexos deberán ser presentados hasta el mes subsiguiente sin que deba en función del noveno dígito del RUC ser superior al día 28; del impuesto a la renta hasta Abril por ser sociedad, por lo que su incumplimiento en los plazos establecidos generará la aplicación de un régimen sancionatorio que puede afectar al correcto uso del efectivo.

El RUC como tal en el Ecuador tiene su vigencia desde el año de 1973, cuando mediante decreto supremo 350 se crea el Registro único de contribuyentes que

actualmente se lo conceptualiza como un instrumento que tiene por función registrar e identificar a los contribuyentes con fines impositivos y como objeto proporcionar información a la administración tributaria. El certificado de inscripción con el número de identificación tributaria es un documento público, intransferible y personal.

El artículo tres de la Ley del RUC establece que la Inscripción en el Registro único de Contribuyentes es obligatoria, de tal forma que:

Todas las personas naturales y jurídicas, entes sin personalidad jurídica, nacionales y extranjeras, que inicien o realicen actividades económicas en el país en forma permanente u ocasional o que sean titulares de bienes o derechos que generen u obtengan ganancias, beneficios, remuneraciones, honorarios y otras rentas, sujetas a tributación en el Ecuador, están obligados a inscribirse, por una sola vez en el Registro Único de Contribuyentes.

Si un obligado a inscribirse en el registro, no lo hiciere, el Servicio de Rentas Internas podrá asignar de un oficio con un número de inscripción; sin perjuicio a las sanciones a que se hiciere acreedor por la omisión, el RUC constituye en las personas naturales el número de cédula agregado el 001, y para las sociedades se genera un RUC que se caracteriza porque el tercer dígito es el 9.

El RUC deberá actualizarse cuando existieran modificaciones que se produjeran respecto de los datos consignados en la solicitud de inscripción, la actualización se realizará siempre y cuando:

- Cambio de dirección.
- Cambio de actividad económica.
- Apertura o cierre de establecimientos.

- Cualquier acto que modifique la escritura pública de constitución.

En este momento el estado del RUC de la empresa es activo, sin embargo en el caso de no desarrollar actividad económica el estado del RUC deberá trasladarse a pasivo, por cuanto se ha extinguido la sociedad.

3.3 SISTEMA DE FACTURACIÓN

Una vez inscrito en el Registro único de Contribuyentes el paso siguiente inmediato es obtener la autorización para emitir comprobantes de venta, esto legitimará las transacciones comerciales.

La obtención de la autorización para emitir comprobantes de venta se la obtiene a través de la página web del SRI y necesariamente dicha autorización servirá de base para que una imprenta autorizada imprima comprobantes válidos tomando en cuenta las características que exige para cada documento en particular el Reglamento de comprobantes de venta y retención.

El artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención establece como válidos los siguientes documentos que acreditan la transferencia de bienes o la prestación de servicios o la realización de otras transacciones gravadas con tributos:

- a) Facturas; Sustentan crédito tributario para el IVA y gasto para el impuesto a la renta, la obligación de emisión nace desde los 4 dólares salvo el caso que por valores inferiores el adquirente solicite el documento.

- b) Notas de venta - RISE; Documento utilizado únicamente para la emisión a consumidores finales no sustenta crédito tributario pero si gasto.
- c) Liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios; documentos válidos para sustentar crédito tributario y gasto con características especiales que se detallan más adelante.
- d) Tiquetes emitidos por máquinas registradoras; destinados para consumidores finales no sustentan gastos ni crédito tributario.
- e) Boletos o entradas a espectáculos públicos; no sustentan crédito tributario tampoco gasto.
- f) Otros documentos autorizados en el presente reglamento; Se refieren a los emitidos por entidades financieras y el sector público por cobros de servicios administrativos, constan también aquí los boletos aéreos y documentos de importación documentos válidos para sustentar crédito tributario y gasto.

Cada uno de los documentos aquí descritos mantienen sus propias características tanto en requisitos pre impreso como de llenado, la utilización más común es la de la factura, sin embargo la liquidación de compra se vuelve indispensable a efecto de sustentar costos y gastos cuando se requiere:

- Realizar transacciones con personas que por su grado de rusticidad no están en la capacidad de emitir comprobantes de venta.

- Importación de servicios.
- Pagos a extranjeros no residentes.
- Reembolso de gastos a trabajadores en relación de dependencia.

En función de lo que determina la resolución 144 del SRI en referencia a las normas de emisión de liquidaciones de compra establece en su artículo 2 lo siguiente:

Los sujetos pasivos de tributos podrán emitir liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios, a los proveedores señalados en el artículo 1 de esta resolución, cumpliendo los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, por un valor máximo mensual de cinco mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 5.000,00), a un mismo proveedor.

Los sujetos pasivos podrán emitir una sola liquidación por las compras de bienes y servicios realizadas durante una semana, respecto de un mismo proveedor.

La importancia de la facturación radica en que estos son el elemento base para determinar el monto de ingresos y además son documentos probatorios de los costos y gastos realizados de ahí la importancia en su utilización de forma correcta.

Además de los comprobantes de venta existen documentos que complementan las transacciones entre ellos tenemos:

La nota de crédito: Indispensable para anular transacciones o en devoluciones de mercaderías.

La nota de débito: Indispensable para recargos o cobros adicionales.

Guía de remisión: Documento que justifica el traslado de las mercancías.

Otro documento de importancia utilizada por los agentes de retención lo constituyen los comprobantes de retención, los cuales sirven para sustentar la retención en la fuente efectuada en los proceso de compra.

Es importante anotar que los comprobantes de venta que al momento de llenarle sufren de alguna anomalía pueden ser anulados, y aquellos comprobantes ya no utilizables por cese de actividades o caducidad deben ser dados de baja, para esto la administración tributaria ha puesto a su disposición herramientas informáticas dentro de su sitio web para dar de baja los comprobantes.

La no entrega de comprobantes de venta puede acarrear una sanción de hasta 1500 dólares o la clausura del local comercial.

La vigencia de los comprobantes de venta cuando se está al día en las obligaciones tributaria es de un año, y cuando no por una sola vez por tres meses de ahí la importancia de mantenerse al día en el estado tributario más aun cuando se trata de obtener ingresos a través del portal de compras públicas.

Es necesario que la empresa Meresco de todo lo descrito cuente además de la emisión de factura con la emisión de tickets de máquina registradora para cuando las ventas se realicen a consumidores finales o a su vez ingrese a la propuesta de firma electrónica e impresoras fiscales. Cabe mencionar que el artículo 1 literal de del reglamento de comprobantes de venta establece como valido el ticket de máquina registradora, y que además el artículo 5 del mismo cuerpo legal señala El Servicio de Rentas Internas autorizará la utilización de máquinas registradoras para la emisión de tickets, siempre que correspondan a las marcas y modelos previamente calificados por dicha institución, no entrando en vigencia aún la obligatoriedad del uso de la impresora fiscal.

Cuando el volumen de ventas es muy elevado por las ventas al detal es recomendable obtener la autorización de auto impresión cuya autorización se entrega de manera anual, siendo que se puede emitir hasta cualquier número de factura dentro del año de plazo de vigencia.

El control de la facturación es la base fundamental en la empresa para el control efectivo de los inventarios, en donde a través de las tarjetas de control se pueden establecer las entradas y salidas del inventario, la no emisión de comprobantes de manera obligatoria por parte de la sociedad Meresco puede dar lugar a la clausura del local comercial por al menos siete días, de ahí que es necesario el control de facturación a través de un sistema contable que le permita además el control del inventario.

3.4 BAJA DE DOCUMENTOS

En el caso no consentido de que el contribuyente por diversas causas señaladas posteriormente deba dar de baja se lo pueden hacer a través del Servicio de Rentas Internas en alguna de las siguientes circunstancias:

- Caducidad de los comprobantes.
- Robo o extravío.
- Cuando los documentos contengan errores.
- Cuando se termine la actividad económica.

Actualmente este proceso se lo puede realizar a través de la página web del organismo de control que es el Servicio de Rentas Internas.

3.5 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

El IVA en el Ecuador es el impuesto de mayor importancia en cuanto a recaudación se refiere, y de cual no es necesario mayor control en comparación a la renta, para el SRI, los productos que comercializa la empresa Meresco se encuentran gravados todos con tarifa doce por ciento de IVA, esto en relación a lo que determina el artículo 55 de la ley tributaria.

El IVA tiene la característica de un impuesto indirecto que grava al consumo, impuesto aplicado a todas las fases de comercialización con lo cual tiene una afectación directa al consumidor final.

El IVA de las ventas a diferencia de lo que ocurría hace muchos años puede ser compensado con el IVA en las adquisiciones, de ahí que la empresa podrá utilizar como crédito tributario el IVA generado en las compras, el mismo que se compensa con el IVA en ventas y el resultado del mismo genera el impuesto por pagar, a esto se suma la responsabilidad por la aplicación de las retenciones de IVA.

Para que se pueda establecer armónicamente una liquidación se debe conocer, el hecho generador, la base imponible y la tarifa.

3.6 EL HECHO GENERADOR

El hecho generador del IVA es la transferencia de bienes muebles de naturaleza corporal y la prestación de servicios, sin la existencia del hecho generador no existe el IVA, es decir si no hay transferencia no hay IVA.

3.7 BASE IMPONIBLE

La Base Imponible más común es la que está compuesta por el precio del producto o servicio que se comercializa a esta se le agrega el IVA, sin embargo de aquello existen casos especiales en la fijación de la base imponible como es el caso de las importaciones, el autoconsumo entre otros.

Por ejemplo la base imponible en las importaciones está dada por la sumatoria del costo seguro flete arancel tasas y el ICE si lo existiera, y en el autoconsumo o donación la base imponible es el valor de mercado.

La tarifa del IVA en el Ecuador es del 12% sin embargo al no ser el IVA un impuesto progresivo, sino más bien regresivo, ciertos productos y servicios de primera necesidad están gravados con tarifa cero.

Para poder identificar aquellos productos que están gravados con tarifa cero es necesario dar un vistazo a la ley y observar todo el detalle de aquellos productos que gravan cero por ciento, aquellos que no consten en la ley será gravado con tarifa doce por ciento.

Una vez conocido estos aspectos de importancia entorno al IVA, debemos relacionar el IVA generado en nuestras ventas con el IVA pagado en nuestras compras, determinando así de ser el caso la existencia de un impuesto causado (IVA a pagar) o un crédito tributario (Saldo a favor).

Una de las características que presenta la empresa en estudio es la venta a consignación, en donde se debe entender aún no existe la transferencia de dominio, por lo cual en el momento de la venta se deberá elaborar una guía de remisión en donde conste la leyenda venta a consignación, y realizar la factura una vez que el adquirente devuelva las mercancías, de así suceder, esto no quita que quien adquirió las mercaderías en consignación las comercialice con la emisión de un comprobante de venta propio del consignatario.

3.8 DECLARACIONES Y ANEXOS

Tabla N° 1: Calendario Tributario

CALENDARIO TRIBUTARIO					
OBLIGACIONES EN MESES ESPECÍFICOS					
DETALLE	PERIODO	FORM.	FECHA MÁXIMA DE PRESENTACIÓN	CONTRIBUYENTE OBLIGADO	BASE LEGAL
Anexo RDEP	2013	Dimm Anexos	31 de Enero de 2014.	Los empleadores, sociedades o personas naturales.	Resol. 880 de 19 de diciembre de 2013
Presentación de Anexo PVP (precio de venta al Público-ICE)	2014	Dimm Anexos	De acuerdo al noveno dígito de RUC, Adicionalmente, este anexo se presentará cada vez que exista una modificación de los PVP sugeridos durante el año.	Fabricantes e importadores de bienes y quienes presten servicios sujetos al ICE.	Resol. 51 R O 510 de 20-ene-2009
Renta - Personas Naturales	2013	102 A Y 102	Desde el 01 de febrero hasta el mes de marzo 2014 según el noveno dígito del RUC o cédula, inicia el 10 y termina el 28.	Personas Naturales que sus ingresos brutos hayan sido superiores a 10,180.00 USD, y trabajadores en relación de dependencia que hayan hecho uso de gastos personales. (se deben considerar los ingresos de todas las actividades económicas)	Art. 82 Reg. LRTI
Declaración Patrimonial	A1 01 de enero 2014	Dimm Anexos	Desde el 01 de febrero hasta el mes de marzo de 2014 según el noveno dígito del RUC o cédula, inicia el 10 y culmina el día 28.	Personas Naturales incluyendo aquellas que no desarrollen actividad económica que tengan activos individuales mayor a 200,000 o en sociedad conyugal 400,000.00 USD.	Art. 69 Reg. LRTI Resol. 1510 RO 497 de 30 de diciembre de 2008, modificada 28 abril 2009
Declaración del Impuesto a la Renta Sociedades.	2013	101	Según el noveno dígito del RUC, inicia el 10 y termina el 28 de marzo. La presentación puede hacerse desde el 01 de febrero.	Sociedades excepto instituciones y empresas públicas	Art. 72 Reg. LRTI
Pago del Anticipo del Impuesto a la Renta IR – primera cuota	2013	115	Hasta el mes de Julio de acuerdo al noveno dígito del RUC, empieza el 10 y termina el 28.	Personas Naturales y Sociedades que hayan estado en la obligación de determinar el anticipo para el ejercicio fiscal 2014, en la declaración del IR 2013	Art. 77 Reg. LRTI
Pago del Anticipo del Impuesto a la Renta IR – segunda cuota	2014	115 (código 1071)	Hasta el mes de Septiembre de acuerdo al noveno dígito del RUC, empieza el 10 y termina el 28.	Personas Naturales y Sociedades que hayan estado en la obligación de determinar el anticipo para el ejercicio fiscal 2014, en la declaración del IR 2013.	Art. 77 Reg. LRTI
OBLIGACIONES QUE SE MANTIENEN POR PERÍODOS					
DETALLE	PERIODO	FORM.	PERÍODO DE DECLARACIÓN	TIPO DE CONTRIBUYENTE	
Presentación de la declaración de IVA mensual	Todos los meses	104 o 104A	Su vencimiento es a partir del 10 hasta el 28 del mes siguiente al período de declaración de acuerdo a su noveno dígito del RUC.	Personas Naturales y Sociedades OLLC y las PN No obligadas que transfieran bienes o presten servicios gravados con tarifa 0% y 12% o solo con 12% IVA	Art. 158 Reg. LRTI
Presentación de la declaración de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta IR	Todos los meses	103	Su vencimiento es a partir del 10 hasta el 28 del mes siguiente al período de declaración de acuerdo a su noveno dígito del RUC.	Personas Naturales y Sociedades que sean agentes de retención del IR	Art. 102 RLRTI
Presentación de Anexo Transaccional Simplificado ATS	Todos los meses	Dimm Anexos	Por medio del Internet hasta el último día del mes subsiguiente al período que se esta informando, si la presentación se lo hace por ventanilla dependerá del noveno dígito del RUC.	Personas Naturales y Sociedades Obligadas a llevar contabilidad, así como también las PN no obligadas cuando emitan liquidaciones de compra o cuando sus ingresos o gastos del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores al doble de montos establecidos para que, de conformidad con la normativa tributaria vigente, se genere la obligación de llevar contabilidad, es decir 200.000 en ingresos brutos y 160.000 en costos y gastos.	Resol. del SRI 1, RO 618 de 13 de enero de 2012, modificado el 23 de agosto de 2013
Presentación de la declaración del Impuesto a los Consumos Especiales ICE	Todos los meses	105	Su vencimiento es a partir del 10 hasta el 28 del mes siguiente al período de declaración de acuerdo a su noveno dígito del RUC.	Fabricantes de bienes gravados con ICE y Contribuyentes que presten servicios gravados con el impuesto.	Art. 201 Reg. LRTI
Presentación de Anexo ICE	Todos los meses	Dimm Anexos	Por medio del Internet del 1ero al 28 del mes subsiguiente al período que se esta informando, caso contrario dependerá del noveno dígito del RUC.	Fabricantes e importadores de bienes y quienes presten servicios sujetos al ICE	Resolución 52 R O 510 de 20-ene-2009
Anexo importadores y productores de alcohol como materia prima	Todos los meses que se realicen este tipo de importaciones	Dimm Anexos	Hasta el último día calendario del mes siguiente al que corresponde la importación	Importadores y productores de alcohol como materia prima, que realicen la venta de este producto.	Resolución 878 / S.R.O. 149 de 23/12/2013

Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2014)

Elaborado por: Andrés Mera

3.9 IMPUESTO A LA RENTA

La empresa Meresco deberá aplicar la conciliación tributaria en función de los resultados que arroje su contabilidad, es decir que ajustará la utilidad contable hasta convertirla en utilidad tributaria o pérdida tributaria, en función de los ajustes que la ley de régimen tributario interno señale, dentro de los cuales tenemos:

- Se restará la participación laboral en las utilidades de las empresas, que corresponda a los trabajadores. (15% de la utilidad contable)
- Se restará el valor total de ingresos exentos. El art. 9 de la ley determina los casos en los cuales un ingreso es exento, ej. Dividendos percibidos por sociedades, rendimientos financieros generados en inversiones mayores a un año, Venta ocasional de bienes inmuebles, entre otros.
- Se sumarán los gastos no deducibles de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento, tanto aquellos efectuados en el país como en el exterior.

Para determinar la base del impuesto a la renta y cuyos gastos puedan considerarse como deducible el gasto deberá:

- Ayudar a generar, mantener o incrementar un ingreso gravado.
- Estar sustentado mediante un comprobante de venta válido (autorizado por la administración tributaria)

- Utilizar el sistema financiero por pagos mayores a los cinco mil dólares.
 - Realizar la retención en la fuente cuando corresponda.
 - Cumplir los límites exigidos por la ley, por ejemplo en el pago de intereses por préstamos, depreciaciones, amortizaciones, provisiones, entre otros.
-
- Se sumará el ajuste a los gastos incurridos para la generación de ingresos exentos. Por ejemplo si se está utilizando como gasto la publicidad para la venta ocasional de un inmueble, el gasto me sirve para generar un ingreso exento.
 - Se sumará también el porcentaje de participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles a los ingresos exentos; esto es, el 15% de tales ingresos.
 - Se restará la amortización de las pérdidas establecidas con la conciliación tributaria de años anteriores. El Estado también participa de las pérdidas de tal forma que puede amortizar esa pérdida tributaria hasta por cinco años, máximo el 25% cada año.
 - Se restará cualquier otra deducción establecida por ley a la que tenga derecho el contribuyente.
-
- Aquí se puede registrar todos los beneficios fiscales otorgados por el código de la producción, como por ejemplo:

- Reducción del 100% adicional del gasto depreciación de maquinarias que generen una producción más limpia.
- Reducción del 100% adicional del gasto capacitación, cuando esta se refiera a nuevas tecnologías.

Los ingresos obtenidos por inversiones nuevas que se constituyan en el país (exoneración del impuesto por cinco años) en actividades como la producción de alimentos, turismo, biotecnología metalmecánica, petroquímica, entre otros.

- Se sumará, de haber lugar, el valor del ajuste practicado por la aplicación del principio de plena competencia conforme a la metodología de precios de transferencia. Esto referente a precios de transferencias y la utilización de paraísos fiscales en donde se des localizan las utilidades, o a su vez son generadores de costos añadidos.
- Se restará el incremento neto de empleos. Reducción del 100% adicional por el gasto que corresponda a la contratación de empleados nuevos, y un 150% adicional por el trabajo de empleados con discapacidad o de personas que tengan a su cargo un discapacitado.

Como podemos dar lectura el impuesto basa su funcionamiento en la progresividad, resultando un impuesto con características que coadyuvan a generar una recaudación en función de la real capacidad de pago, el cual también a través de los beneficios

fiscales aquí planteados permiten generar inversión, empleo, y en cierta parte un cuidado al medio ambiente.

El impuesto a la renta representa más allá del 40% de la recaudación en el Ecuador, según cifras que ha publicado el Servicio de rentas Internas a través de su portal web www.sri.gob.ec, y su evolución recaudatoria sigue en crecimiento.

Gráfico N° 11: Impuesto a la Renta recaudado



Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2014)

Elaborado por: Andrés Mera

3.10 TARIFA

En el Ecuador, el impuesto a las utilidades se traduce en el Impuesto a la Renta para sociedades, y personas naturales obligadas o no a llevar contabilidad cuya estructura es proporcional y progresiva, respectivamente. Las sociedades mantienen actualmente una tarifa del Impuesto del 22% pues esta fue reducida a través de la promulgación del código de la producción ya que originalmente la tarifa de renta a sociedades alcanzaba el 25%, mientras que para las personas naturales la tarifa es progresiva en función de las utilidades que generó su actividad económica, la cual va desde el 5% hasta el 35%, la empresa Meresco para el período fiscal 2012 y en función de lo que establece el código de la producción aplicará la tarifa del 23%.

3.11 OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS

3.11.1 Impuesto a la salida de divisas (ISD)

Es un impuesto tendiente a regular la salida de divisas al exterior, cuyo hecho generador lo constituye justamente la salida de divisas, a través de cualquier medio de pago, con utilización o no del sistema financiero, incluso cuando el pago por importaciones se realice en el exterior con recursos de personas naturales o sociedades domiciliadas en el Ecuador.

Se constituyen sujetos pasivos aquellos que transfieran o envíen dinero al exterior.

La empresa Meresco realiza compras a través de la web, de ahí que necesariamente el banco actúa como agente de percepción y le cobra la salida de divisas, este pago no constituye para Meresco crédito tributario o puede ser sujeto a devolución pero sí puede ser utilizado como un gasto para efecto de impuesto a la renta.

3.11.2 Impuesto a la propiedad de vehículos motorizados

Se establece el impuesto anual sobre la propiedad de los vehículos motorizados, destinados al transporte terrestre de personas o carga, tanto de uso particular como de servicio público, siendo los SUJETOS PASIVOS del impuesto, los propietarios de estos vehículos.

El hecho generador del Impuesto lo constituye la propiedad de los vehículos, de ahí que como responsabilidad solidaria, quien adquiriera un vehículo del cual no se ha cancelado el impuesto, será responsable por el pago.

La Base Imponible la constituye el avalúo del vehículo que conste en la base de datos, base que es elaborada por el SRI, en colaboración con la Agencia de tránsito.

Existen formas para determinar el avalúo, como por ejemplo:

Para vehículos nuevos, el precio de venta al público PVP incluidos impuestos, de la información que presenten hasta el 30 de noviembre del año anterior los fabricantes y los importadores.

Para vehículos de años anteriores, se deducirá la depreciación anual del veinte por ciento (20%). El valor residual no será inferior al diez por ciento (10%) del costo que mantenía el vehículo cuando fue reportado como nuevo.

La tarifa del Impuesto a la propiedad de los Vehículos motorizados está constituida por un impuesto progresivo en función del avalúo del vehículo y lo constituye lo contenido en la siguiente tabla:

**Tabla N° 2: Tarifa del impuesto a la propiedad de los vehículos
motorizados**

BASE IMPONIBLE (AVALUO)		TARIFA	
Desde US\$ (Fracción Básica)	Hasta US\$	Sobre la Fracción Básica (USD)	Sobre la Fracción Excedente (%)
0	4.000	0	0.5
4.001	8.000	20	1.0
8.001	12.000	60	2.0
12.001	16.000	140	3.0
16.001	20.000	260	4.0
20.001	24.000	420	5.0
24.001	En adelante	620	6.0

Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2014)

Elaborado por: Andrés Mera

Existen ciertas exenciones en el impuesto como: Los de propiedad de entidades y organismos del sector público, excepto los de empresas públicas; Los que se encuentren temporalmente en el país por razones de turismo o en tránsito aduanero, siempre que su permanencia en el país no sea mayor de tres meses; Los de servicio público de propiedad de choferes profesionales, a razón de un vehículo por cada titular, entre otros.

Así mismo existen rebajas como por ejemplo: los de servicio público, de transporte de personas o carga. Se entenderá que un vehículo está destinado al servicio público, cuando presta el servicio de transporte de pasajeros o carga, por el que su propietario percibe una contraprestación en la forma de pasaje, flete y otros mecanismos similares.

Al tratarse de una actividad comercial la adquisición de un vehículo camioneta puede ser utilizado como exención el tema de la matriculación vehicular.

4 PROPUESTA DE AUDITORIA

La empresa Meresco no ha sido sometida a una determinación tributaria por parte del sujeto activo del tributo, sin embargo se hace necesario una revisión interna de la actividad financiera por cuanto la empresa no cuenta con un sistema de control interno adecuado que permita disminuir el riesgo de una notificación por diferencia, lo que maximiza la posibilidad de que el impuesto pagado haya sido calculado erróneamente; de ahí que se hace necesario determinar un esquema de determinación tributaria por parte del sujeto pasivo para que en función a los datos que se obtenga se ejecute de manera adecuada.

Las actividades tributarias son regladas, no discrecionales, de ahí que la actuación de la administración tributaria será en aplicación irrestricta a las normas y dentro de sus facultades, otorgadas justamente por la ley.

4.1 DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

La determinación tributaria tiene como principio fundamental establecer la cuantía del tributo, una vez que se haya identificado el sujeto obligado.

El código tributario establece en su Art. 68.- establece que.-

La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

En la aplicación de la facultad determinadora se entenderá que se han tomado en cuenta las exoneraciones y beneficios fiscales que la ley tributaria otorga.

Siendo que la determinación no es sino una auditoría tributaria, vale la pena destacar el concepto y lo que busca una auditoría que no es sino la revisión y verificación de las cuentas en función de la normativa vigente, en este caso las cuentas que afectan al tributo y que pueden estar registradas dentro de la conciliación tributaria, las cuales se verán afectadas producto de la revisión, no está por demás mencionar que dicha revisión debe realizarse con independencia, objetividad y solvencia profesional, sin discrecionalidad. La auditoría tributaria puede asemejarse en su proceso a la auditoría financiera.

La determinación del tributo se ejecutará en sujeción a las normas atendiendo en cada caso a la jerarquía de cada una de ellas, conforme lo dispone el mandato constitucional en su Art. 424.-

La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica.

La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la

Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.

De la misma manera como lo menciona en el Art. 425.-

El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior. La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia...

Una determinación debe tener su fundamento en función del riesgo detectado en cada una de las cuentas, y debe tender además de determinar la cuantía del tributo a motivar cambios conductuales de los sujetos pasivos.

El código tributario ha destinado el capítulo II de este cuerpo normativo para estudiar la determinación tributaria, conceptualizándola en el artículo 87 como:

“La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo.”

Citando un ejemplo, la empresa Meresco realiza una venta de cajas de licor por 1.000 dólares americanos más IVA a crédito en el mes de diciembre de 2013, sin embargo como el pago le realizarán en el 2014 no lo registra en su declaración; bajo el ejemplo previsto bien puede la administración tributaria determinar el tributo, siendo el hecho

generador el ingreso producido por la venta, que aun cuando la condición de pago es el crédito esta debe constar como venta contra una cuenta por cobrar, la base imponible serían los 1.000 dólares americanos y la cuantía del tributo la aplicación del 23% de tarifa sobre la base imponible vigente para el año 2012

4.2 SISTEMAS DE DETERMINACIÓN

La determinación de la obligación tributaria se efectuará por cualquiera de los siguientes sistemas:

1. Por declaración del sujeto pasivo;
2. Por actuación de la administración; o,
3. De modo mixto.

Según (Troya, Manual de Derecho Tributario, 2013), el código tributario opta por la posición de que la determinación es de naturaleza declarativa al prever que la exigibilidad de la obligación tributaria ocurre en la fecha señalada en las normas y en su defecto cuando vence el plazo para presentar la declaración, esto en cuanto a la determinación por parte del propio sujeto pasivo, mientras que la determinación por parte de la administración tributaria tiene el carácter constitutivo.

De acuerdo a lo que establece el artículo 89 del código tributario

La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.

Es decir que en el momento en que el contribuyente remite su declaración con la información constante en la misma ha ejercido la facultad determinadora, recordando que los datos que contenga la declaración hace responsable al contribuyente y al contador; si la declaración que se presentare de manera original contuviere algún tipo de error u omisión, se podrá realizar por una sola vez una declaración cuando esta no implique un mayor valor a pagar y será únicamente en los procesos de control cuando el SRI disponga la realización de otra declaración sustitutiva.

La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.

Mientras que la Determinación por parte del sujeto activo determina que “El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, de forma directa o presuntiva.”

La obligación tributaria así determinada, concluye la norma, causará un recargo del 20% sobre el principal, a más de los intereses y multas que genere el no pago del impuesto principal.

4.3 FORMAS DE DETERMINACIÓN

La determinación se la puede efectuar de forma directa y de forma presuntiva

4.3.1 Determinación Directa

La determinación es Directa cuando se basa de la información propia del contribuyente o del reporte de terceros es decir de la contabilidad y de los documentos que posea el sujeto pasivo, o de los datos que posea el organismo de control en función de los requerimientos realizados o de los datos que puedan arrojar de sus bases de datos, siempre con relación directa al hecho generador del impuesto.

Por ejemplo si de la venta del licor de 1.000 dólares resulta que lo declaro como ingreso únicamente 800 dólares, sin embargo el hecho económico se dio sobre 1.000 dólares, existe una factura y consta en su contabilidad, quiere decir que el dato se lo tomó de la propia información del contribuyente, mientras que si el contribuyente no posee esa información pero quien compró ese licor reporta esa adquisición a través de anexos, se podrá determinar el valor de 1.000 dólares por la información de la base de datos de los reportes de tercero, ambas circunstancias hacen notar que se trata de una determinación directa.

4.3.2 Determinación Presuntiva

Tiene lugar cuando no es posible establecer el hecho generador, la base imponible y la cuantía de forma directa, es decir no se cuentan con los elementos de hecho y de derecho necesario para establecer la real cuantía, sino que en base a supuesto se desea acercarse a la realidad tributaria.

La aplicación de la declaración presuntiva tiene su fundamento cuando los documentos y la contabilidad no respalden la declaración o no den mérito frente a la información declarada, en tales casos, menciona la norma la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.

Por ejemplo si la empresa Meresco tiene ingresos por 100.000 dólares pero no ha podido justificar sus gastos mal puede la administración tributaria glosar sobre el impuesto total, lo que puede hacer es en función del giro y el sector económico establecer una rentabilidad razonable y otorgarle presuntivamente un valor como gasto, si no fuese posible se tendría que aplicar los coeficientes dados mediante ley.

Se dio a conocer los coeficientes para el período 2012, los cuales podrán ser aplicables en un período fiscal cuando se hayan agotado los esfuerzos para la determinación del tributo por falta de información.

Por lo general una determinación tributaria inicia con un determinación directa para luego en función de los riesgos y hallazgos poderla trasladar a presuntiva, dada en su mayoría en función de los ingresos no declarados, se puede presumir ingreso también cuando se da la existencia de un incremento patrimonial no justificado, es decir si con actividad económica reporto una utilidad de 50.000 dólares, sin embargo resulta que en los bancos tengo un capital de 100.000

dólares y en bienes 50.000 adquiridos en ese período fiscal, y el contribuyente en su derecho legítimo a la defensa no ha podido determinar o justificar dicho incremento, en ese momento se aplicara la presuntiva.

4.3.3 Determinación Mixta

El Art. 93 del código tributaria establece como una forma de determinación la Determinación mixta que no es sino la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos.

Pero existe un tiempo perentorio en la cual la administración puede actuar a fin de la aplicación de la facultad determinadora, lo que la normativa conoce como la caducidad.

Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo según lo prevé el código tributario en las circunstancias descritas a continuación:

- 4.1.** En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo.

Ejemplo:

Impuesto: Renta

Período: 2010

Fechas de exigibilidad del impuesto a la renta:	20 de marzo de 2011
Fecha de declaración:	28 de marzo de 2011
Fecha hasta cuando el Sujeto activo puede iniciar el proceso determinativo:	28 de marzo de 2014
Si el SRI pretende iniciar el proceso determinativo como ejemplo el 30 de marzo de 2014, no lo podría hacer porque su facultad ha caducado.	

- 4.2.** En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,

Bajo el mismo ejemplo del punto **1** pero tomando en cuenta seis años, cuando el contribuyente haya ocultado algún tipo de ingreso, por ejemplo, teniendo la actividad económica de ferretería y de arrendamiento de inmuebles solo declaro por una de las actividades.

- 4.3.** En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

4.3.4 Interrupción de la caducidad

Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente.

Es decir para el ejemplo que se planteaba anteriormente:

Ejemplo:

Impuesto: Renta

Período: 2010

Fechas de exigibilidad del impuesto a la renta: 20 de marzo de 2011

Fecha de declaración: 28 de marzo de 2011

Fecha hasta cuando el Sujeto activo

puede iniciar el proceso determinativo: 28 de marzo de 2014

Si el SRI, inicia el proceso determinativo notificando la orden de determinación con fecha 26 de marzo, en ese momento interrumpe la caducidad y tiene un plazo de un año para efectuar la determinación conforme lo establece el código tributario cuando señala que Si al momento de notificarse con la orden de determinación faltare menos de un año para que opere la caducidad, la interrupción de la caducidad producida por esta orden de determinación no podrá extenderse por más de un año contado desde la fecha en que se produjo la interrupción; en este caso, si el contribuyente no fuere notificado con el acto de determinación dentro de este año de extinción, se entenderá que ha caducado la facultad determinadora de la administración tributaria.

La norma legal establece que se entenderá que la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de 20 días hábiles, contados desde la fecha de notificación con la orden

de determinación o si, iniciados, se suspendieren por más de 15 días consecutivos, por lo que es necesario que la administración efectúe algún proceso de control dentro de la determinación y dentro de los quince días que la ley menciona.

Sin embargo, el sujeto activo podrá expedir una nueva orden de determinación, siempre que aún se encuentre pendiente el respectivo plazo de caducidad, según el artículo precedente.

Si al momento de notificarse con la orden de determinación faltare menos de un año para que opere la caducidad, la interrupción de la caducidad producida por esta orden de determinación no podrá extenderse por más de un año contado desde la fecha en que se produjo la interrupción; en este caso, si el contribuyente no fuere notificado con el acto de determinación dentro de este año de extinción, se entenderá que ha caducado la facultad determinadora de la administración tributaria.

Si la orden de determinación fuere notificada al sujeto pasivo cuando se encuentra pendiente de discurrir un lapso mayor a un año para que opere la caducidad, el acto de determinación deberá ser notificado al contribuyente dentro de los pertinentes plazos previstos por el artículo precedente. Se entenderá que no se ha interrumpido la caducidad de la orden de determinación si, dentro de dichos plazos el contribuyente no es notificado con el acto de determinación, con el que culmina la fiscalización realizada.

5 ESQUEMA DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA PARA LA EMPRESA

MERESCO

El esquema que se presenta a continuación ha sido adecuado a la necesidad que presenta la empresa a fin de detectar posibles diferencias que puedan ser modificadas dentro de los plazos que establece la ley.

Para la Distribuidora Central Meresco comercializadora al por mayor de productos de bebidas alcohólicas de la ciudad de Ambato se va a plantear el esquema que se muestra a continuación, con el objetivo de que pueda determinar y corregir posibles diferencias, en sus declaraciones, en este sentido evitará estar sujeto al régimen sancionatorio por parte del organismo de control así como se beneficiará en el ahorro de recursos que podría ocasionar la determinación tributaria por parte del sujeto activo particularmente en el pago de intereses y recargos por las posibles glosas que se puedan generar, adicionalmente la ejecución de este esquema evidentemente motivará a sincerar el resultado económico del contribuyente mostrando una su carga fiscal real, acorde al sector al que pertenece, es decir el pago de impuestos de acuerdo a lo que gana, en función del principio de capacidad contributiva.

5.1 PLANIFICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN

Según la Norma Ecuatoriana de Auditoría (NEA) 7, cuyo propósito es establecer normas y proveer lineamientos sobre la planificación de una auditoría de estados financieros con el fin de que sea realizado de manera efectiva.

Con esto ayudaremos a asegurar la atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, ayudando la asignación del trabajo a los auxiliares. El grado de la Planificación es de acuerdo al tamaño de la organización, se debe tener un muy buen conocimiento del negocio para así ayudar a identificar eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros.

Una auditoría tributaria al igual que una auditoría financiera debe tener una primera fase de planificación en la cual pueden contener los siguientes puntos:

5.2 CONOCIMIENTO DE LA EMPRESA O SUJETO PASIVO

En esta fase es necesario establecer:

Datos de contribuyente a ser auditado o determinado, número de RUC, fecha de inicio de actividades económicas, principales clientes, principales proveedores, particularmente del período en el cual se va a determinar, además de las políticas administrativas y contables de la empresa, como políticas de crédito, ventas a consignación, así como su misión, visión y objetivos.

Para este efecto es necesario iniciar la planificación con un cuestionario del conocimiento de la empresa:

Tabla N° 3: Cuestionario del conocimiento de la empresa

CONOCIMIENTO DE LA EMPRESA			
PREGUNTAS	SI	NO	COMENTARIOS
¿Mantiene políticas de ventas?			
¿Maneja un control de inventarios?			
¿Realiza un presupuesto anual?			
¿Mantiene juicios, contratos demandas?			
¿Sistema contable qué utiliza?			
¿Mantiene sistema de control interno?			
¿Tiene manuales para algún tipo de procesos?			
¿Tiene política de fijación de precios?			
¿Cuentas bancarias?			
¿Deudas?			

Fuente: Investigación realizada**Elaborado por:** Andrés Mera

5.3 ANÁLISIS DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE Y PLAZOS DE PRESENTACIÓN

Tabla N° 4: Análisis de las obligaciones fiscales del contribuyente y plazos de presentación

OBLIGACIONES FISCALES	FECHA DE EXIGIBILIDAD	FECHA DE PRESENTACIÓN	TIPO DE INFRACCIÓN COMETIDA	BASE LEGAL

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

5.3.1 Validación de pagos de intereses y multas

Tabla N° 5: Validación de pagos de intereses y multas

	Multa	Interés
Impuesto	Generado Determinado	Generado Determinado

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

5.4 ANÁLISIS FINANCIERO

El análisis financiero es el estudio de la información contable, mediante la utilización de indicadores y razones financieras con el objetivo de interpretar y analizar la información para comprender el origen y comportamiento de los recursos de la empresa. (Gerencie, 2013)

La empresa Meresco deberá realizar los principales indicadores donde registrará ciertos índices financieros por ejemplo de rentabilidad de endeudamiento y de liquidez, para de esta manera reflejar en forma objetiva el comportamiento de la empresa, esto permitirá además una toma de decisiones adecuada.

5.5 VALIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Esta fase busca establecer posibles diferencias en las declaraciones del contribuyente y así determinar la cuantía del tributo, las diferencias pueden realizarse a través de cruces de información propia del sujeto pasivo o de terceros, para lo cual cada papel de trabajo deberá contener las marcas, las referencias respectivas y la identificación de quien la elabora.

Nombre del cruce: IVA Vs Renta

Tabla N° 6: IVA Vs Renta

PERÍODO FISCAL:

RUBRO	RENTA / FORM. 101	IVA / form 104	DIFERENCIA
VENTAS	\$	\$	\$

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

En ocasiones lo declarado en IVA no necesariamente coincide con lo declarado en Renta, debido a que por ejemplo puede existir la venta de un activo.

En IVA se registra toda la venta y en el Impuesto a la Renta únicamente la utilidad en la venta de ese activo.

Nombre del cruce: RENTA VS ANEXOS

Tabla N° 7: Renta Vs Anexos

PERÍODO FISCAL:

RUBRO	RENTA/ FORM. 101	ATS	DIFERENCIA
VENTAS	\$	\$	\$

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

El servicio de Rentas Internas puede recoger información de terceros para este tipo de cruce, es decir las compras que declaran en anexos las personas naturales o jurídicas a quienes les realizamos las ventas.

En el mismo sentido se puede aplicar el cruce de información por las adquisiciones el cual debe ser consistente con los reportes a través del Anexo Transaccional Simplificado (ATS), con el fin de determinar gastos no deducibles por la falta de utilización de un comprobante de venta.

Nombre del Cruce: Adquisiciones IVA – Retenciones 103

Tabla N° 8: Adquisiciones IVA – Retenciones 103

PERÍODO FISCAL:

RUBRO	B.I. FORM 103	BI IVA ADQUISICIONES	DIFERENCIA	REFERENCIA
BASE IMPONIBLE ADQUISICIONES	\$	\$	\$	

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

Otro proceso de importancia que se puede aplicar como validador en esta etapa es el esquema de informe de cumplimiento tributario que debe ser presentado por los auditores externos.

Nombre del cruce: Control del gasto

Tabla N° 9: Control del gasto

PERÍODO

FISCAL:

RUBRO	CONTABILIDAD	2% GASTOS ADMINISTRATIVOS Y DE VENTA	NO DEDUCIBLE	REFERENCIA
GASTOS DE GESTIÓN	\$	\$	\$	

PERÍODO

FISCAL:

RUBRO	CONTABILIDAD	3% INGRESOS GRAVADOS	NO DEDUCIBLE	REFERENCIA
GASTOS DE VIAJE	\$	\$	\$	

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

Bajo el mismo esquema en función de la norma se validará el gasto de depreciaciones de los activos fijos y del patrimonio.

Tomar en cuenta que para el caso de depreciación de los edificios no debe tomarse en cuenta el valor del terreno.

Tabla N° 10: Bancos vs Ventas

Bancos vs Ventas	
Depósitos en la cuenta	Ingresos Formulario 101

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

Es necesario establecer si los ingresos provenientes de depósitos son provenientes de ventas originadas en la actividad económica para lo cual es necesario conciliar bancos atendiendo al mayor analítico de la cuenta.

Verificaciones:

Gasto provisión cuentas incobrables

El gasto se lo puede determinar en función de lo que determina la ley es decir aplicar el 1% del resultado de restar (créditos concedidos en el año menos el valor recuperado en ese mismo período)

Tabla N° 11: Gasto Provisión Cuentas Incobrables

Gasto Provisión Cuentas Incobrables	
Gasto provisión declarado	Gasto provisión detectado

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

Gasto sueldo

Se valida la información a través del seguro social, es decir el gasto es deducible únicamente si se ha realizado el pago de los aportes respectivos.

Tabla N° 12: Gasto Sueldo

Gasto Sueldo	
Gasto Declarado	Gasto Detectado

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

Beneficios Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI)

Si el contribuyente ha utilizado beneficios tributarios derivados del COPCI la validación se los realizará contra la presentación del anexo.

Anticipo determinado

Verificar el correcto cálculo del anticipo tomando como referencia la circular de conocimiento general N. promulgada en el 2013.

Tabla N° 13: Cálculo del anticipo

	Valor Declarado	Valor Detectado
Activos 4%		
Ingresos 4%		
Patrimonio 2%		
Costos y gastos 2%		

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

Gastos Deducibles (Comprobantes de Venta)

Determinar la deducibilidad del gasto confrontando los pagos mayores a 5000 dólares la utilización del sistema financiero y que se encuentren sustentados con comprobantes de venta, para lo cual es necesario validar la información de anexos.

Inventarios

Validar la información del costo de ventas a través de la kardex de entradas y salidas de inventarios, verificar las compras en función de lo reportado en el anexo.

Realizar una constatación física del inventario actual cotejando valores con compras y ventas, así como las salidas de inventarios con las facturas.

5.6 CONTROL INTERNO

A continuación se procederá a efectuar un esquema de cuestionario de Control Interno con preguntas ligadas al presente estudio y a la actividad empresarial de Meresco, con el objetivo de evaluar y conocer sus fortalezas y debilidades y de esta manera deberán enfocarse en brindar soluciones y fortalecer su negocio.

Tabla N° 14: Cuestionario de control interno

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO			
PREGUNTAS	SI	NO	COMENTARIOS
¿Existe una estructura organizativa, es decir la empresa presenta un organigrama funcional?			
¿La empresa tiene un control de inventarios, en el cual se efectúen kardex por ingresos y egresos?			
¿La empresa cuenta con manuales de políticas, sistemas y procedimientos debidamente actualizados?			
¿La empresa cuenta con un adecuado sistema y manejo contable?			
¿Cada cuánto se auditan los estados financieros, se auditan por lo menos una vez al año?			
¿Se emiten informes financieros y de resultados, así como cualquier otra información de importancia?			

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

Se debe realizar una Lista de chequeo debido a que esta herramienta nos permite seleccionar las cuentas con mayor impacto en la empresa para de esta manera analizar si su afectación tributaria es positiva o negativa.

Tabla N° 15: Cuestionario de control tributario

CUESTIONARIO DE CONTROL TRIBUTARIO			
LISTA DE CHEQUEO			
PREGUNTAS	SI	NO	COMENTARIOS
¿Tiene la Contabilidad un atraso mayor al permitido por las normas legales vigente?			
¿Están declarados los activos y pasivos al cierre del ejercicio en los balances?			
¿Se cuanta con alguna exoneración de tributos?			
¿La administración tributaria ha efectuado algún proceso de revisión o de fiscalización?			
¿Se han recibido órdenes de pago, resoluciones de determinación y/o de multa?			
¿Se ha solicitado el aplazamiento y/o Fraccionamiento de deudas tributarias?			
¿Ha adquirido activos fijos nuevos para poder efectuar reinversión de utilidades para gozar la rebaja del IR?			
¿La empresa declara pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores?			
¿La empresa tiene crédito tributario de IVA en el período?			
¿Efectúa el pago de tributos con posterioridad a la presentación de las declaraciones?			

Fuente: Investigación realizada**Elaborado por:** Andrés Mera

5.7 EVALUACIÓN DEL RIESGO

Según la norma Internacional de auditoría el propósito de la evaluación de riesgo está dado para obtener el conocimiento de los sistemas de contabilidad y de control interno sobre el riesgo de auditoría y sus componentes riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. (Facultad de ciencias contables, económicas y administrativas FCCEA - Universidad del Cauca, s.f.)

5.7.1 Riesgo Inherente

Cuando se realiza un plan de auditoría el auditor debe realizar la evaluación del riesgo inherente a los estados financieros, desarrollando programas de auditoría realizando la evaluación a nivel de saldos y transacciones de importancia relativa.

5.7.2 Riesgo de Control

Se evalúa la efectividad de los sistemas de contabilidad y control interno para prevenir, detectar y/o corregir representaciones erróneas; por lo general existen riesgos en el control a causa de las limitaciones de los sistemas.

5.7.3 Riesgo de Detección

Se relaciona con los procedimientos sustantivos del auditor, esto influye en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos a ser desarrollados para reducir el riesgo de detección y de la misma manera el riesgo

de auditoría. El riesgo estará presente así sean revisadas las cuentas y saldos al cien por ciento ya que la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva y no concluyente.

5.7.4 Matriz

De la siguiente manera se deberá proceder a realizar la evaluación del riesgo; donde se muestra una tabla donde puede variar el nivel aceptable de riesgo de detección, basado en evaluaciones de los riesgos inherentes y de control.

Tabla N° 16: Matriz

La evaluación del auditor del riesgo es:				
		Alta	Media	Baja
La evaluación del auditor del riesgo inherente	Alta			
	Media			
	Baja			

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

5.8 CRONOGRAMA DE AUDITORIA

Se debe coordinar afín de verificar que no esté caducada la facultad determinadora de la administración tributaria, pues en caso de estarlo no haría falta realizar los cruces para efectos fiscales.

5.9 INFORME DE PLANIFICACIÓN

El informe de planificación recoge toda la información que se desarrolló en la etapa de planificación, es decir en este informe se hará constar los papeles de trabajo, programas, materialidad, riesgos trabajados en la etapa.

Es necesario también que en el informe conste cual fue el punto de partida para el inicio de la determinación, la forma en la cual se elaboraron los programas y de que forma se escogieron las principales cuentas a ser revisadas en función de la relevancia que presentaban dentro de los estados financieros.

En el informe se debe mostrar con claridad y solvencia los puntos desarrollados en la planificación, particularmente de los riesgos en cada una de las cuentas.

5.10 PROGRAMA DE AUDITORIA

El programa de auditoría consiste en elaborar un enunciado clasificado y ordenado de diferentes procedimientos de auditoría que han de ser empleados, estos programas son empleados en la etapa de planeación y deberán ser modificados a medida que el trabajo se vaya efectuando.

El programa de auditoría además de ser una guía sirve para efectuar una adecuada supervisión, con el fin de determinar los tiempos de ejecución de los procedimientos para comparar con el estimado y así servir de ejemplo para la planeación de próximas auditorías ayudando a la toma de decisiones sobre las actividades pendientes a realizar.

El programa de auditoría nos ayudará a determinar el cumplimiento de todas las pruebas establecidas, en el cual asignamos el tiempo y responsable de efectuar cada prueba.

Tabla N° 17: Programa de auditoría

PROGRAMA DE AUDITORIA TRIBUTARIA	
Razón Social: RUC: Área o Módulo: Contabilidad Período Fiscal:	
Objetivo: Comprobar que se estén tomando correctamente los valores para la declaración del impuesto al valor agregado mensual.	
PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO: Solicitar declaraciones de IVA, anexos transaccionales y mayores mensuales. Preparar el papel de trabajo detallando los valores de las declaraciones de IVA Determinar si la empresa ha calculado y declarado adecuadamente el valor del IVA. Si existen malos cálculos en las declaraciones se recomendará realizar los ajustes en libros, o de ser necesario realizar declaraciones sustitutivas, tomando en cuenta lo que refiere el artículo 101 de la ley.	

PROGRAMA DE AUDITORIA TRIBUTARIA

Razón Social:

RUC:

Área o Módulo: Contabilidad

Período Fiscal:

Objetivo:

Comprobar que se estén tomando correctamente los valores para la declaración de impuestos.

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO:

Solicitar declaraciones de retenciones y mayores mensuales.

Preparar el papel de trabajo detallando los valores de las retenciones del IVA.

Determinar si la empresa ha calculado y declarado adecuadamente el valor de las retenciones del IVA.

Si existen malos cálculos en las declaraciones se recomendará realizar los ajustes en libros, o de ser necesario realizar declaraciones sustitutivas

PROGRAMA DE AUDITORIA TRIBUTARIA

Razón Social:

RUC:

Área o Módulo: Contabilidad

Período Fiscal:

Objetivo:

Comprobar que se estén tomando correctamente los valores para la declaración de impuestos.

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO:

Solicitar declaraciones de retenciones en la fuente del IR y mayores mensuales

Preparar el papel de trabajo detallando los valores de las retenciones en la fuente de IR.

Determinar si la empresa ha calculado y declarado adecuadamente el valor de las retenciones en la fuente del IR.

Si existen malos cálculos en las declaraciones se recomendará realizar los ajustes en libros, o de ser necesario realizar declaraciones sustitutivas

PROGRAMA DE AUDITORIA TRIBUTARIA

Razón Social:

RUC:

Área o Módulo: Contabilidad

Período Fiscal:

Objetivo:

Comprobar que se estén tomando correctamente los valores para la declaración de impuestos.

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO:

En base a la muestra tomada se revisará: que los comprobantes de retención cumplan con los requisitos de llenado de acuerdo con la Ley y de comprobantes de retención y venta.

Verificar que los porcentajes de retención aplicados por la empresa estén debidamente seleccionados.

Realizar papeles de trabajo para verificar que los porcentajes de retención aplicados por la empresa sean los correctos.

PROGRAMA DE AUDITORIA TRIBUTARIA	
Razón Social:	
RUC:	
Área o Módulo: Contabilidad	
Período Fiscal:	
Objetivo:	
Comprobar que se estén tomando correctamente los valores para la declaración de impuestos.	
PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO:	
Solicitar los estados de resultados mensuales.	
Verificar que el costo de ventas se calculó correctamente.	
Verificar que el impuesto causado estén consideradas las partidas conciliatorias.	

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

5.11 EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA

La ejecución se refiere a la aplicación de programas de auditoría efectuados en la etapa de planificación; es decir en esta etapa es donde se ejecutan los cruces de información previstos en la planificación.

Es decir que a través de la ejecución vamos a encontrar los resultados de la determinación, de tal forma que a través de estos se pueden establecer diferencias, de existirlas, a favor del fisco.

A manera de ejemplo:

Tabla N° 18: Ejemplo Programa de Auditoria Tributaria

PROGRAMA DE AUDITORIA TRIBUTARIA	
Razón Social: RUC: Área o Módulo: Contabilidad Período Fiscal:	
Objetivo: Comprobar que se estén tomando correctamente los valores para la declaración de impuestos.	
PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO: En base a la muestra tomada se revisará: que los comprobantes de retención cumplan con los requisitos de llenado de acuerdo con la Ley y de comprobantes de retención y venta. Verificar que los porcentajes de retención aplicados por la empresa estén debidamente seleccionados. Realizar papeles de trabajo para verificar que los porcentajes de retención aplicados por la empresa sean los correctos.	

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

En función del programa citado y que consta en la planificación la ejecución muestra lo siguiente:

Una vez que se cuente con la información, por ejemplo de retenciones en la fuente (Comprobantes de retención) en la cual se pueda verificar la correcta aplicación de las retenciones en la fuente aplicables a las adquisiciones de bienes, se puede establecer diferencias.

Tabla N° 19:

Mes	Compras Mayor	Compras Sujeto Retención	% Aplicación	Valor Retenido	Valor no Retenido	Diferencia
Enero	10,000.00	8,000.00	1%	70.00	10.00	10.00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Andrés Mera

5.12 COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

Una vez finalizada la etapa de ejecución y se cuente con los resultados de la determinación es necesario comunicar a los propietarios de la institución las diferencias detectadas a fin de que conforme la ley procedan a realizar las declaraciones sustitutivas que correspondan o en su defecto analicen la posibilidad de justificar tales diferencias.

Es necesario recalcar que en un proceso de determinación cuando se llega a establecer la cuantía del tributo no satisfecha por el contribuyente esta deberá ser pagada con un 20% de recargo que es lo que se trata de evadir con la determinación del propio sujeto pasivo, de ahí que es necesario que las declaraciones sustitutivas se los realice voluntariamente en función de las diferencias detectadas.

La comunicación de resultados siendo la determinación del sujeto pasivo debería contener ciertas recomendaciones.

6 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 CONCLUSIONES

- La determinación tributaria es un proceso tendiente a establecer la real cuantía del tributo por lo que se hace necesario cumplir con la normativa tributaria vigente y las fases que se prevén para este acto administrativo
- Actualmente derivado de la falta de un sistema contable en donde se registren las transacciones en función de la técnica contable no es posible determinar que la utilidad generada sea la real aun cuando la empresa tiene un monto considerable en sus ventas y de la rotación de sus inventarios.
- La empresa Meresco no ha desarrollado un proceso de auditoría conforme a establecer posibles diferencias que se puedan detectar en su situación financiera.
- El pago oportuno y voluntario de los impuestos dotará de recursos al estado, lo cual permitirá una adecuada redistribución de la riqueza, disminuyendo los aspectos diferenciales que actualmente podría tener la sociedad.

6.2 RECOMENDACIONES

- Se deberá realizar un estudio de la normativa tributaria vigente a fin de que los propietarios y el contador de la empresa conozca de las obligaciones tributarias que debe cumplir la empresa.
- Registrar cada una de las transacciones en un sistema contable y a través de las normas contables de obligatoriedad para las sociedades a fin de establecer con precisión las utilidades generadas por la empresa.
- Realizar la determinación directa por parte del sujeto pasivo una vez que se ha podido detectar que la empresa no maneja una gestión contable, financiera adecuada que le permita establecer sus resultados económicos reales, para lo cual es necesario contar con un profesional contable que maneje temas tributarios.
- Cumplir con las obligaciones tributarias oportunamente y conforme a la ley de tal forma que el cumplimiento no derive recargos adicionales y sanciones por pagos parciales.

BIBLIOGRAFÍA

1. Bernens. (1997). Obtenido de <http://dl.packetstormsecurity.net/papers/general/gestion-de-riesgos-por-cygog-introduccion.pdf>
2. Blacio Aguirre, R. (2014). *El Tributo en el Ecuador*. Recuperado el Jueves de Agosto de 2014, de <http://www.utpl.edu.ec/consultoriojuridico/>
3. Cabanellas De Torres, G. (1993). *Diccionario jurídico elemental*. Editorial Heliasta S.R.L.
4. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. (2006). *Modelo del código tributario*.
5. Consulting & Tax. (s.f.). *La Camara*. Obtenido de La Camara: <http://www.lacamara.org/website/images/Seminarios/Material/Octubre/m-impuestos-diferidos-4-octubre.pdf>
6. Corral, F. (12 de Noviembre de 2013). La ley poder sin pasión. *El Comercio*, pág. 2.
7. Escobar, William. (2014). *Taiia*. Obtenido de El presupuesto de hecho y el hecho generador del tributo: <http://www.taiia.gob.sv>
8. Escuela Politécnica de Chimborazo. (s.f.). *ESPOCH*. Obtenido de [http://dspace.esPOCH.edu.ec/bitstream/123456789/428/1/82T00051\(2\).pdf](http://dspace.esPOCH.edu.ec/bitstream/123456789/428/1/82T00051(2).pdf)
9. Facultad de ciencias contables, económicas y administrativas FCCEA - Universidad del Cauca. (s.f.). *FCCEA*. Obtenido de <http://fccea.unicauca.edu.co/old/tgarf/tgarfse83.html>
10. Flores Polo, P., Chrysopoulos Sterloff, A., & Sanabria Ortiz, R. (4 de Julio de 2012). *El hecho generador o imponible*. Obtenido de <http://derechotributari.blogspot.com/2012/07/el-hecho-generador-o-imponible.html#!/2012/07/el-hecho-generador-o-imponible.html>
11. Gerencie. (13 de Octubre de 2013). *Gerencie*. Obtenido de <http://www.gerencie.com/que-es-el-analisis-financiero.html>
12. Mera, F. (2013). *Los impuestos indirectos en el Ecuador Norma Vigente 2012*. Editorial UTA.
13. Montgomery, R. H. (1934). *Auditing teory and practice*.
14. Murillo, J. D. (2014). *Derecho Publico*. Recuperado el 2014, de Slideshare: <http://www.slideshare.net/JuanDavidMarinMurillo/derecho-publico>

15. Queralt, J. M. (2003). *Curso de derecho financiero y tributario*. España.
16. Risk Consulting. (s.f.). *Risk Consulting*. Obtenido de <http://riskconsultingcolombia.com/webrisk/images/bt-arise/cosoi.jpg>
17. Santo Tomas De Aquino. (1987). *La Ley*. Buenos Aires: Tor.
18. Sauleda, L. (2007). *CCEE*. Obtenido de <http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catcoint/material/integraciondeconceptos.pdf>
19. Servicio de Rentas Internas. (2014). *Servicio de Rentas Internas*. Recuperado el 2014, de <http://www.sri.gob.ec>
20. Troya, J. V. (2008). *Manual de Derecho Tributario*. Corporacion Editora Nacional CEP.
21. Troya, J. V. (2013). *Manual de Derecho Tributario*.
22. Varón, L. (29 de 11 de 2012). *Gerencie*. Obtenido de Gerencie: <http://www.gerencie.com/que-son-las-niif.html>